

FACULTE DE DROIT DE L'UNIVERSITE DE PARIS

L'Impôt général sur le Revenu

dans le

Droit constitutionnel

THÈSE POUR LE DOCTORAT

(*Sciences Politiques*)

Présentée et soutenue le samedi 4 décembre 1926, à 14 heures

PAR

François DE CHILLAZ

Président : M. JACQUELIN, professeur

Suffragants { *MM. ROLLAND, professeur.*
MESTRE, professeur.



E. DE BOCCARD, Editeur
1, Rue de Médicis, 1
(PARIS VI^e)

1926

THÈSE
POUR LE DOCTORAT

***La Faculté n'entend donner aucune approbation
ni improbation aux opinions émises dans les thèses,
ces opinions doivent être considérées comme propres
à leurs auteurs***

FACULTE DE DROIT DE L'UNIVERSITE DE PARIS

L'Impôt général sur le Revenu

dans le

Droit constitutionnel

THÈSE POUR LE DOCTORAT

(*Sciences Politiques*)

Présentée et soutenue le samedi 4 décembre 1926, à 14 heures

PAR

François DE CHILLAZ

Président : M. JACQUELIN, professeur

Suffragants { *MM. ROLLAND, professeur.*
MESTRE, professeur.



E. DE BOCCARD, Editeur
1, Rue de Médicis, 1
(PARIS VI^e)

1926



Au cours de notre thèse, nous avons publié un certain nombre de chiffres relatifs aux taux des diverses impositions. Récemment la loi de finances du 3 août 1926, votée sous le ministère de M. Poincaré, est venue bouleverser complètement la matière et infirmer les données numériques que nous avons fournies. Nous ne croyons pas qu'elle puisse en rien atténuer les conclusions de notre étude.

Si la loi récente supprime certaines des exagérations auxquelles aboutit presque fatalement tout système progressif, elle n'ose pas s'attaquer au néfaste principe de progressivité, et sur certains points même, elle en aggrave encore les effets. Nous ne pouvons évidemment qu'applaudir à l'abaissement des taux maxima tant de l'impôt général sur le revenu que des droits de succession, mais nous sommes bien obligés de reconnaître que les dégrèvements qui en résultent au profit des gros patrimoines s'accompagnent d'une augmentation considérable des charges qui pèsent sur la fortune moyenne déjà lourdement grevée. Aucune aggravation analogue n'est encourue, par contre, par les petits contribuables qui sont la majorité dans notre pays et détiennent une part importante de la richesse acquise. L'extension abusive des abattements à la base annule pour eux les effets de la majoration des impôts cédulaires, de plus en plus transformés en impôts progressifs sujets à toutes les critiques que nous avons développées contre l'impôt général sur le revenu.

INTRODUCTION

Les nombreuses années qui nous séparent aujourd'hui de la Révolution de 1789 n'ont que faiblement atténué l'importance des attaques portées contre nos anciennes institutions et, de nos jours encore, des critiques acerbes et passionnées sont dirigées contre l'odieuse fiscalité de l'Ancien Régime à laquelle il est d'usage d'opposer les harmonieuses constructions financières de l'Assemblée Constituante.

Mais, chose assez curieuse, ce violent mouvement d'opinion s'accompagne dans la réalité d'un certain retour en arrière et l'on voit parfois les détracteurs les plus acharnés de la Monarchie revenir aux vues et aux pratiques — malheureusement les plus défectueuses — de l'ancienne France.

Cette constatation a frappé M. Marion qui s'attache à la faire ressortir dans la préface de son livre sur l'*Impôt sur le revenu au xviii^e siècle*.

... « La question de l'impôt sur le revenu, écrit-il, « n'est pas en France une question récente. L'impôt « sur le revenu est une institution très ancienne, déjà « très impopulaire avant 1789, abolie par la Révolution qui a été un des principaux sujets de préoccupation des hommes d'Etat et des administrateurs de

« l'Ancien Régime et à laquelle, témoins oculaires des
« abus et des désordres qu'elle entraînait, ils furent
« amenés à opposer la conception extrêmement diffi-
« cile de l'impôt sur les revenus. L'antagonisme que
« nous avons vu se manifester de nos jours entre par-
« tisans de l'impôt *réel* et partisans de l'impôt *personnel*,
« entre la formule de l'impôt sur le revenu et celle de
« l'impôt sur les revenus, existait déjà au XVIII^e siècle
« avec cette différence toutefois qu'on aurait alors
« cherché vainement des défenseurs conscients, réfléchis,
« faisant école, constituant un parti, à une institution
« condamnée par l'expérience, telle que l'impôt sur le
« revenu global; il n'avait plus pour lui que le fait même
« de son existence et l'extrême difficulté de parvenir à
« le remplacer. »

Ainsi, il apparaîtrait que l'impôt général sur le revenu établi en 1914, marque un retour très net vers l'ancienne fiscalité de la Monarchie. C'est d'ailleurs ce que s'est attaché à démontrer M. Boivin-Champeaux lors de la discussion au Sénat du projet d'impôt général, projet qui, selon les propres paroles de l'orateur, tendait à introduire «... une résurrection de l'impôt personnel dans un pays d'où il avait disparu depuis plus de cent ans, balayé par une Révolution¹. ».

Le même jour et également à la tribune du Sénat, M. Martinet conclut après avoir reproduit ces mêmes arguments : «... La France retombe ainsi sous la servitude du fisc, le citoyen devient, suivant une ancienne formule, taillable et corvéable à merci ».

Effectivement, il semble bien que ce vieil adage

1. Sénat, 2 juillet 1914.

donne une exacte représentation de la réalité; le mot *taillable* y évoque des plus heureusement l'ancienne taille personnelle qui présente de multiples analogies avec notre impôt général.

Pour s'en convaincre, il n'est qu'à relire la définition donnée par Auger¹ en son traité des Tailles : «... une « imposition qui se répartit annuellement sur chaque « contribuable en proportion de ses biens, facultés et « industries » ou mieux encore le développement de Moreau de Beaumont² qui expose que «... tous les con- « tribuables sont cotisés à raison de leurs facultés quel- « que part qu'elles soient, meubles ou immeubles, hé- « ritages nobles ou roturiers, trafic et industrie », et fait ainsi ressortir le caractère d'impôt personnel sur le revenu global par lequel la taille se rapproche extrêmement de notre actuel impôt général.

Au contraire de celui-ci qui est impôt de quotité, elle constituait, il est vrai, une taxe de répartition, mais cette différence qui n'en modifie aucunement la nature, paraît assez peu importante.

Si la répartition aux échelons supérieurs — c'est-à-dire entre les élections et entre les paroisses — était en effet susceptible d'introduire quelques inégalités inconnues de nos jours, la répartition au dernier degré était opérée dans des conditions assez voisines de celles dans lesquelles elle est effectuée pour notre impôt sur le revenu, et alors comme aujourd'hui, le problème se réduisait toujours à déterminer les facultés globales des contribuables. S'il faut en croire le jugement des

1. Auger, *Traité des Tailles*, cité par M. Marion, *Les impôts directs sous l'Ancien Régime*.

2. Moreau de Beaumont, *Mémoires sur les impositions*.

contemporains, cette évaluation n'était pas sans engendrer de nombreuses difficultés et de graves abus; encore, le nombre relativement restreint des contribuables la rendait-il beaucoup moins délicate que celle effectuée actuellement dans toute la France pour l'impôt général.

Tout en reconnaissant la parenté de nos impôts actuels avec ceux de l'ancienne France, on a parfois soutenu qu'il n'était pas possible d'étendre à la fiscalité moderne les critiques dirigées contre celle de la Monarchie. Bien que basé sur des données théoriques très voisines, l'impôt général sur le revenu serait parvenu à écarter les inégalités qui viciaient autrefois la répartition de la taille et qui résultaient simplement d'une application défectueuse de principes par ailleurs excellents.

Pour justifier cette thèse, on a d'abord soutenu qu'il fallait attribuer une grande partie des injustices de l'ancienne taille à l'absence d'une administration financière chargée de la répartition de l'impôt, mais il y a dans cette affirmation une certaine exagération. Sans doute, il n'a jamais existé sous la Monarchie une administration permanente et officielle des Contributions Directes, et dans l'organisation primitive les contribuables, désireux de se protéger contre l'arbitraire du Gouvernement, avaient obtenu de répartir eux-mêmes leurs impositions sans l'intervention d'aucun agent royal. Mais la mauvaise foi, l'ignorance et l'incapacité des collecteurs élus parmi les habitants de la paroisse entraînèrent de telles injustices préjudiciables à la fois aux intérêts du roi et à ceux de ses sujets, que bientôt la Monarchie sentit la nécessité d'intervenir dans la répartition. Dès le ^{xvii}^e siècle, le roi fut amené

à donner à l'intendant le pouvoir de surveiller la confection des rôles paroissiaux et de corriger par lui-même ou par un délégué commis à cet effet, les abus qu'il y constatait. La pratique du « rôle d'office » ainsi inaugurée sous Louis XIV prit dans la suite une extension considérable et l'on peut affirmer que, bien avant la création des contrôleurs du vingtième qu'il est d'usage de considérer comme nos premiers fonctionnaires des Contributions Directes, il existait en fait une véritable administration des impôts directs. Exercée par l'intendant et ses commissaires, celle-ci fut d'ailleurs supprimée au début de la Révolution qui, marquant sur ce point une assez grande incompréhension des nécessités financières, revint aux anciens errements auxquels la Monarchie avait su heureusement mettre un terme.

Dans la comparaison entre la *taille* et l'impôt général sur le revenu, on a parfois opposé les données vagues, sur lesquelles était basée l'évaluation des anciens répartiteurs, aux renseignements certains que les déclarations des contribuables procurent de nos jours aux contrôleurs des contributions. Mais il paraît difficile de faire un tel crédit aux déclarations qui sont souvent entachées d'erreur ou de fraude; le législateur lui-même semble y avoir renoncé [puisqu'il a été amené, durant ces dernières années, à renforcer considérablement les pouvoirs d'investigation de l'Administration et à faire une place de plus en plus grande à la taxation d'après les signes extérieurs, contre laquelle il avait manifesté pourtant une très vive hostilité.

Il convient d'ailleurs de remarquer qu'une évolution analogue à celle que subit actuellement l'impôt général s'est produite jadis pour la *taille*. Au Moyen âge,

la répartition était effectuée d'après les déclarations des contribuables¹, mais celles-ci se révélèrent si insuffisantes que le roi se vit obligé de leur substituer l'évaluation administrative qui subsista jusqu'à la Révolution.

Ainsi, il semble bien que la plupart des abus inhérents à la taille trouvaient leur source dans sa nature personnelle et non dans ses modalités défectueuses d'application. Cette constatation s'imposait déjà au xvii^e siècle et, en 1695, Boisguilbert exposait d'une façon magistrale, dans *Le Détail de la France*, l'éclatante supériorité des impôts réels.

Dans la généralité de Montauban où la taille est réelle «... il est impossible, écrivait-il, de trouver un « pied de terre auquel on ne fasse rapporter tout ce « qu'il peut produire et il n'y a pas d'homme, quelque « pauvre qu'il soit, qui ne soit couvert d'un habit de « laine d'une manière honnête, qui ne mange du pain « et ne boive de la boisson autant qu'il lui en faut ».

A Rouen, pays de taille personnelle, au contraire « les terres qui ne sont pas du premier degré d'excellence sont abandonnées ou si mal cultivées qu'elles « causent plus de perte que de profit à leur maître... et, « avec tout cela, les peuples s'estimeraient le mieux « s'ils pouvaient avoir du pain et de l'eau à peu près « leur nécessaire, ce qu'on ne voit presque jamais ».

En application de cette remarque, il proposait la suppression de la taille personnelle et son remplacement par une « taille tarifée » essentiellement réelle, cependant que vers la même époque, Vauban, poussé par des considérations analogues, élaborait son projet de « dime royale » également réelle.

1. Thèse Séligman, *De la déclaration et de la présomption comme base de l'impôt direct*. Paris, 1913.

Ces vues financières ne restèrent pas purement doctrinales et un certain nombre d'administrateurs s'en pénétrèrent profondément. C'est ainsi, enseigne M. Marion, que la correspondance des intendants à la fin du règne de Louis XIV contient un grand nombre d'allusions aux vices de l'impôt personnel et aux avantages de la taille réelle.

Le Gouvernement lui-même ne resta pas insensible à ces observations, et la création en 1710 d'un dixième, qui fut perçu dans la suite sous les noms de « vingtième » et de « cinquantième », marque un abandon des procédés personnels jusqu'alors en vigueur et constitue la première application des taxes cédulaires sur les revenus.

Un effort beaucoup plus considérable fut tenté sous la Régence en faveur de la taxation réelle.

Dans une circulaire du 4 octobre 1715, le Régent signala aux intendants les abus de l'ancienne taille et les pria d'étudier les moyens de les éviter. Lui-même se mit au travail et élaborait avec le duc de Noailles un projet de taxe proportionnelle, dont l'adoption est recommandée aux intendants dans un mémoire d'octobre 1716.

Ce projet, sans porter aucune atteinte aux privilèges de la Noblesse et du Clergé, visait à mettre un terme à l'arbitraire des collecteurs et modifiait considérablement la nature de l'impôt, ainsi que l'expose le mémoire qui l'accompagnait :

« ... Suivant les anciens règlements, la taille suit le « domicile et le taillable n'est cotisé que dans le lieu de « sa demeure quoiqu'il possède des fonds en différents « endroits... Par le projet dont il s'agit, on remédie à

« tous inconvénients, en imposant la taille par rapport
« à tous les fonds situés dans chaque paroisse. »

Plusieurs intendants s'efforcèrent d'appliquer ces règles dans leur généralité. A Paris, notamment, une tentative fut opérée en ce but par l'intendant Bignon, mais presque partout les résultats furent médiocres par suite de la double opposition [des privilégiés qui sentaient leurs immunités en péril, et des contribuables ordinaires qu'une sotte méfiance à l'égard d'innovations pourtant introduites en leur faveur, incitait à fausser les déclarations nécessaires au fonctionnement de la nouvelle méthode.

Aussi, lors de la retraite du duc de Noailles, la réforme fut complètement abandonnée, sauf dans quelques villes comme Evreux et Lisieux où elle avait eu un réel succès.

Plus sérieux et plus durables furent les efforts que, sous son Ministère de 1730 à 1745, le contrôleur général Orry essaya de faire aboutir. Dès 1733, celui-ci adressa aux intendants un plan de taille proportionnelle et leur enjoignit de prendre les mesures nécessaires à sa mise en application. Quelques-uns, comme Aubert de Tourny et Turgot à Limoges, d'Ormesson en Champagne, purent se conformer à ces directives et établir dans leurs généralités un système sinon parfait, du moins fort satisfaisant. Mais, dans la plus grande partie du pays, la réforme fut entravée par de puissantes coalitions d'intérêts qui trouvèrent un appui dans les cours souveraines, toujours prêtes à se dresser contre la Monarchie.

En particulier, la Cour des Aides de Paris déclara dans ses Remontrances du 9 Juillet 1768 : « ... La taille
« a été personnelle dans ses origines ; elle n'a point cessé

« de l'être. C'est de là que dérive le droit qu'ont toujours
« eu et qu'ont toujours les contribuables de n'être im-
« posés que dans le lieu de leur domicile... Si quelques-
« uns y trouvent un avantage, cet avantage est pour
« eux un droit légitime dont on ne peut les frustrer
« sans injustice ».

Malgré la violence de l'opposition, l'extension du système réel ne fut pas complètement entravée sous la Monarchie et le 3 novembre 1780, l'Assemblée du Berry qui s'était élevée contre les vices de l'impôt personnel, « cet objet de douleur pour tous les administrateurs
« qui réunit les vices dont les divers genres d'impôts
« peuvent être susceptibles », put constater avec satisfaction que la taille réelle avait été en fait introduite dans la province pour le plus grand bien des assujettis.

Son rapporteur, cherchant à montrer la portée des réformes déjà accomplies, put s'exprimer de la façon suivante : « Les rôles omettent même le nom des per-
« sonnes et l'on n'y trouve que le nom du domaine ou
« de l'objet cédé à bail. Une habitude a même prévalu
« contre la loi formelle qui veut qu'on ne taxe les tail-
« lables que dans le lieu de leur résidence : actuellement,
« c'est dans la paroisse où les domaines et les objets de
« ferme sont situés que la taille est fixée ».

L'Assemblée du Berry ne fut pas seule à reconnaître les avantages de l'impôt réel. Toutes les Assemblées provinciales réunies à la même époque firent des constatations analogues, et la nécessité de la transformation des impositions finit par apparaître aux privilégiés eux-mêmes, si bien que, lors de la convocation des Etats Généraux, on était unanime à considérer que la première réforme à réaliser était la suppression des impôts personnels.

Sur ce point d'ailleurs, l'Assemblée Constituante ne trompa pas les espoirs et l'on est justement en droit de s'étonner que, dans notre société basée tout entière sur les dogmes vrais et faux de 1789, on ait pu revenir à des pratiques fiscales que l'on peut considérer comme une des causes déterminantes de la Révolution.

Il est vrai que, sur d'autres points encore, notre fiscalité paraît parfois méconnaître les principes proclamés dans la Déclaration des Droits de l'homme et rappelés à maintes reprises dans les Constitutions du *xix^e* siècle.

Par leur caractère démocratique et parfois démagogique qui en fait supporter tout le poids par une minorité fortunée, aussi bien que par les procédés d'évaluation inquisitoriaux qui servent à leur assiette, nos impôts semblent rompre complètement aujourd'hui avec les précédents heureusement introduits par la Révolution française qui sut achever, en matière fiscale, la réforme patiemment entreprise par la Monarchie durant les deux derniers siècles de son histoire.

Mais plus particulièrement peut-être que les autres, l'impôt général sur le revenu se présente en opposition avec les règles posées par l'Assemblée constituante et considérées jusqu'à ces dernières années comme l'expression de la justice et de la sagesse fiscales.

Aussi, il nous a paru intéressant d'examiner le problème de sa constitutionnalité. C'est là un sujet qui paraîtra étrange à beaucoup de lecteurs persuadés qu'en dehors des lois de 1875, muettes sur toutes les questions fiscales, il n'existe en France aucune disposition ayant force constitutionnelle.

Mais, durant ces dernières années, d'éminents juristes ont proclamé qu'il fallait ranger parmi les textes cons-

titutionnels actuellement en vigueur, outre les lois de 1875, bases de notre organisation politique, un certain nombre de règles formulées dans les déclarations de droits révolutionnaires et dans la plupart des constitutions du xix^e siècle.

Parmi ces règles, pour la plupart relatives aux droits et libertés des citoyens, il y aurait lieu de faire une place particulièrement importante aux dispositions concernant les impositions qui, paraissent parfois méconnues par certaines de nos créations fiscales les plus récentes, dont la constitutionnalité est ainsi mise en jeu.

Nous essayerons de résoudre ce problème de constitutionnalité en ce qui concerne l'impôt général sur le revenu et, dans ce but, nous chercherons dans une première partie les atteintes que l'impôt général peut porter à des règles que l'on s'accorde, aujourd'hui, à déclarer fondamentales, toutes les fois qu'elles ne mettent pas obstacle aux vues politiques et sociales des partis avancés.

Il nous faudra ensuite étudier quelle peut être de nos jours la portée juridique de ces règles et rechercher s'il convient de leur reconnaître un caractère obligatoire pour toutes les autorités de l'Etat, y compris le législateur, ou s'il faut simplement les considérer comme des concepts d'une haute valeur politique.

Enfin, si nous sommes amenés à leur attribuer actuellement une force véritablement obligatoire, nous devons examiner les sanctions qui peuvent être mises en œuvre au cas où elles viendraient à être violées.

PREMIÈRE PARTIE

L'Impôt général sur le Revenu et les Principes de 1789

Réunis pour parer à l'extrême pénurie du Trésor royal, les Etats Généraux de 1789 devaient, dans la conception primitive, borner leur rôle à étudier le très grave problème financier dont la solution préoccupait tous les esprits à la fin du xviii^e siècle.

Cette tâche purement fiscale était d'ailleurs très largement envisagée par le Gouvernement qui, dès le début de la session, soumit de lui-même aux Etats des projets de réforme modifiant très sensiblement la constitution sociale de la France.

C'est ainsi qu'à la séance d'ouverture, le 5 mai, M. de Paule Barentin, Garde des Sceaux, conclut à l'abrogation des privilèges de la Noblesse et du Clergé :
« ... Aujourd'hui que l'Eglise a des richesses considérables, que la Noblesse obtient des récompenses honorifiques et pécuniaires, les possessions de ces deux Ordres doivent subir la loi commune ».

Après lui, Necker est amené à déclarer au cours de son célèbre exposé financier : «... Les deux Ordres privilégiés ont déjà fait éclater de toutes parts les sen-

« timents de justice et d'équité qui les animent, et le
« projet qu'ils ont formé de renoncer volontairement
« aux privilèges pécuniaires dont ils jouissent ».

Malgré cette extension donnée au cadre financier dans lequel ils devaient primitivement évoluer, les Etats ne jugèrent pas leurs attributions suffisantes et bientôt, se transformant en Assemblée Constituante, ils entreprirent sur des bases généreuses mais souvent utopiques une réforme gouvernementale complète.

A côté des règles financières à l'élaboration desquelles ils devaient primitivement limiter leurs efforts, ils ne tardèrent pas à poser un certain nombre de principes politiques et sociaux, consacrés pour la première fois dans la Déclaration des Droits de l'homme.

Ces principes, pour la plupart relatifs à la liberté, à la propriété, à l'égalité, sont d'ordre extrêmement général, mais ils peuvent néanmoins dicter au Gouvernement certaines règles dans le choix et l'établissement de ses impositions.

Aussi, lorsque nous aurons étudié la situation de notre impôt général sur le revenu par rapport aux règles spécialement financières du consentement de l'impôt et de l'égalité fiscale, il nous faudra en examiner la comptabilité avec les préceptes plus généraux de la Déclaration des Droits.

CHAPITRE PREMIER

Le consentement de l'impôt.

Il nous semble nécessaire de commencer l'examen de l'œuvre fiscale de l'Assemblée Constituante par l'étude de la règle du consentement de l'impôt qui, dans l'article 14 de la Déclaration des Droits de 1789, est ainsi libellée :

« Tous les Citoyens ont le droit de constater par eux-mêmes la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée... »

Cette règle constitue en effet le trait-d'union entre les institutions monarchiques et celles élaborées en 1789. Elle n'est que la résurrection d'une très vieille coutume féodale qui, maintes fois déformée au cours des siècles, battue fortement en brèche par le Pouvoir royal, ne fut jamais complètement oubliée même au temps de la monarchie la plus absolue et subsista toujours, au moins partiellement, dans les rapports financiers du Roi et du clergé de France.

C'était bien, en effet, un véritable consentement qu'octroyait l'Assemblée de l'Ordre après avoir discuté

et souvent âprement, avec le Gouvernement, le montant de ses impositions.

Parfois il est vrai, l'Assemblée était assez fortement malmenée par les commissaires royaux qui lui arrachaient, un peu contre sa volonté, le vote des subsides; mais, dans ce cas encore, les exigences du Monarque étaient fortement limitées par la nécessité où il se trouvait de discuter avec des contribuables récalcitrants et la portée du privilège demeurait appréciable : rien ne le montre mieux que les tentatives maintes fois, mais toujours vainement, opérées en vue de son abrogation.

La vieille théorie du consentement de l'impôt prit un nouveau regain de vitalité au xviii^e siècle : c'est sur elle que les Parlements s'attribuant un pouvoir qui ne leur avait jamais appartenu, — eux-mêmes l'ont reconnu en 1789 — s'appuyèrent pour faire une obstruction systématique à toutes les réformes fiscales de la monarchie; c'est elle enfin qui présida aux convocations des Assemblées de notables et surtout à la réunion des Etats-Généraux.

Il n'est donc pas étonnant que l'Assemblée Constituante issue de ces Etats en ait fait le rappel avec un soin particulier dans la Déclaration des Droits, et il semble bien qu'au début, tout au moins, elle ait entendu lui conserver le caractère qu'elle avait prise au xviii^e siècle dans les rapports du roi et du clergé de France.

En mai 1789, personne ne songeait en effet à porter atteinte à l'ordre monarchique existant et s'il apparaissait utile de limiter les pouvoirs financiers du roi en créant une assemblée chargée de consentir les impositions nécessaires, il n'était nullement question de conférer un rôle gouvernemental actif à cette assemblée

qui devait rester un organe de second plan destiné à défendre les intérêts du contribuable contre les exigences du Gouvernement, sans avoir à s'immiscer aucunement dans la conduite de l'Etat.

Mais cette conception était à peu près impossible à réaliser en pratique. L'Assemblée du Clergé avait pu remplir une semblable tâche parce qu'elle ne représentait qu'une partie des contribuables et que, de ce fait, les avantages que sa protection valait à certains étaient simplement compensés par une charge plus lourde des autres.

Par contre, une Assemblée parlant au nom de tous les contribuables, ne peut qu'exercer soit un rôle subalterne purement consultatif, soit un rôle gouvernemental extrêmement actif. Dans le premier cas, ses décisions ne s'imposeront pas au Gouvernement qui restera toujours libre de lever les impositions qui lui sont refusées. Dans la deuxième hypothèse au contraire, elle prendra en fait la véritable direction des affaires publiques et sous prétexte de déterminer la nécessité des subsides, engagera les dépenses de l'Etat et lèvera en contre partie les impôts nécessaires.

Mais alors, d'agent protecteur chargé de consentir les contributions, elle deviendra un agent taxateur qui, peut-être moins exigeant en pratique qu'un souverain absolu, n'en exercera pas moins un rôle incompatible avec celui auquel il était primitivement destiné.

La Constituante s'est bien rendue compte de ce dilemme et a fini, dans la Constitution de 1791, par donner des pouvoirs politiques importants à l'Assemblée qui dans sa conception première devait exercer simplement un contrôle financier.

A la Monarchie, c'est-à-dire au gouvernement dans lequel les attributions essentielles relèvent d'un seul, elle a substitué un régime de souveraineté nationale où la première place appartenait à une Chambre législative qui, seule compétente pour lever les impositions, ne pouvait être considérée comme chargée de les consentir.

Sur certains points cependant l'organisation de cette Chambre était influencée par la théorie du consentement de l'impôt. L'existence d'un suffrage censitaire subordonnant le droit de vote au paiement d'une contribution, permettait d'affirmer avec une certaine vraisemblance que, si les impositions n'étaient pas consenties par les contribuables, elles étaient du moins votées par leurs représentants. La représentation était d'ailleurs assez incomplète puisque deux catégories importantes de contribuables, les femmes et les mineurs, n'étaient pas admises dans les assemblées électorales.

Ce régime censitaire, consacré dans la plupart des constitutions postérieures à 1789, fut aboli par la Révolution de 1848 qui, sans conférer le droit de vote aux femmes et aux enfants, vint proclamer le suffrage universel encore en vigueur aujourd'hui. La réforme ainsi introduite supprima toute corrélation entre la qualité de contribuable et celle d'électeur. De nos jours, le droit de vote appartenant sans aucune condition de cens à tous les citoyens, même n'acquittant aucune contribution, on peut difficilement soutenir que l'impôt est voté par ceux qui le paient. Le fait que la très grande majorité des électeurs supporte le poids des contributions indirectes dont une faible minorité d'assistés est seule exemptée, ne nous paraît pas suffisant pour con-

férent aux Chambres législatives la qualité de représentant des contribuables.

On pourrait encore pour leur dénier cette qualité, s'appuyer sur cette théorie de la représentation parlementaire qui, unanimement admise aujourd'hui, refuse de voir dans le député ou le sénateur un mandataire et un représentant de ses électeurs, pour le considérer uniquement comme membre d'un organe incarnant la France tout entière.

Mais il ne nous semble pas qu'il faille attacher trop d'importance à des subtilités juridiques, d'ailleurs utiles pour expliquer certaines particularités de nos institutions.

Qu'il représente le peuple tout entier ou simplement sa circonscription, le parlementaire s'attache avant tout à satisfaire ses électeurs et peut fort justement dans la pratique en être regardé comme le représentant. Nous avons déjà exposé qu'il n'en résulte pour lui aucun mandat des contribuables et nous ne pensons pas en conséquence que le principe du consentement de l'impôt, même entendu dans le sens spécial que lui donna l'Assemblée Constituante, puisse être considéré comme actuellement en vigueur.

La solution adoptée pour cette question n'a d'ailleurs que peu d'importance pour l'examen du problème spécial qui fait l'objet de notre thèse. Que l'on reconnaisse ou non la qualité de représentant des contribuables à nos assemblées législatives, on doit, semble-t-il, arriver à cette conclusion que de nos jours un impôt apparaît comme correctement voté lorsqu'il a été délibéré et adopté par chacune de nos deux Chambres. C'est pourquoi nous ne croyons pas devoir retenir sérieusement

la critique adressée à l'impôt général sur le revenu par le bâtonnier Barboux et à sa suite par M. de Lamarzelle¹ :
« L'impôt n'est plus voté par ceux qui « le paient, mais par ceux qui ne le paient pas... »

Il est vrai qu'à la différence des Contributions Directes en vigueur avant 1914 qui atteignaient tous les citoyens, sauf ceux réputés indigents, l'impôt général ne frappant qu'une minorité de un million de contribuables sur environ 10 millions peut apparaître comme « une contribution de guerre levée par une classe victorieuse sur une classe vaincue²... » C'est là une situation qui ne peut être attaquée aujourd'hui à l'aide du principe du consentement de l'impôt, mais au nom du principe de l'égalité et de l'universalité de l'impôt dont l'étude nous doit retenir actuellement.

1. Sénat, 2 juillet 1914.

2. *Bâtonnier Barboux*, cité par M. de Lamarzelle au Sénat le 2 juillet 1914.

CHAPITRE II

Le principe de l'égalité devant l'impôt

Proclamé pour la première fois par l'Assemblée Constituante, le principe de l'égalité fiscale fait l'objet de l'article 13 de la Déclaration des Droits de l'homme ainsi libellé :

« ... Pour l'entretien de la force publique et les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens. »

Cette définition est reprise en des termes plus précis dans le titre I de la Constitution de 1791 qui stipule que « la Constitution garantit comme droits naturels et civils que toutes les charges seront réparties entre tous les citoyens également, en proportion de leurs facultés » et détermine ainsi les deux éléments essentiels qui doivent se combiner dans un véritable système d'égalité fiscale : l'universalité et la proportionnalité de l'impôt.

La Convention favorable à des doctrines sociales extrêmement avancées, ne voulut pas tout d'abord, garantir l'égalité fiscale et se borna à proclamer, à l'instigation de Robespierre, la règle de l'universalité.

Mais bientôt, elle dut revenir aux vues de la Constituante et reprendre en des termes presque identiques, le principe proclamé en 1789. La Déclaration des Droits de l'an III dispose en effet que « toute contribution est établie pour l'utilité commune; elle doit être répartie entre les contribuables en raison de leurs facultés ».

Depuis lors, tous les gouvernements qui se sont succédés au cours du XIX^e siècle, ont respectivement observé cette règle de sagesse dont ils ont, à maintes reprises, proclamé explicitement l'existence. C'est ainsi que son rappel fait l'objet de dispositions spéciales des Chartes de 1814 et de 1830 et plus récemment encore de la Constitution de 1848 qui, dans son article 15, décrète que : « ... tout impôt est établi pour l'utilité commune; chacun y contribue en proportion de ses facultés et de sa fortune ».

Seule, la Constitution de 1875 n'a fait aucune mention du principe d'égalité qui cependant passe encore unanimement aujourd'hui pour l'expression de la justice fiscale.

Il est vrai que la subtilité d'esprit des théoriciens leur a permis d'interpréter, dans des sens très variables cette règle en apparence bien claire et bien précise et de proposer en application les systèmes fiscaux les plus opposés.

La Constituante, résolue à faire cesser les abus de l'ancienne fiscalité française, avait fait aboutir la suppression, timidement amorcée au XVIII^e siècle, des impôts personnels et avait établi un système de taxes réelles frappant en quelque sorte les gens à travers les choses, sans tenir aucun compte de la personnalité du contribuable.

Au nom des mêmes principes qu'elle a formulés, on

est venu établir de nos jours un système qui méconnaît les deux caractéristiques les plus importantes de son œuvre fiscale, la proportionnalité et l'évaluation des facultés d'après les signes extérieurs, pour recourir à l'impôt progressif et inquisitorial établi d'après la déclaration du contribuable et la taxation administrative.

C'est par ces deux traits essentiels que l'impôt général sur le revenu se présente aujourd'hui en opposition avec les précédents introduits en 1789 et avec la pratique constante du xix^e siècle. Nous examinerons successivement la compatibilité de chacun d'entre eux, avec la règle de l'égalité fiscale.

SECTION I

L'Impôt sur le revenu impôt progressif et le principe d'égalité devant l'impôt.

C'est sur la définition du mot *faculté*, que portent toutes les discussions entre commentateurs de la règle de l'égalité devant l'impôt. Selon le sens qu'ils sont conduits à accorder à cette expression, ils aboutissent en pratique à des résultats très différents et par suite à des constructions fiscales des plus variées.

Une première discussion est possible sur le point de savoir si, pour la détermination des facultés d'un individu, il convient de prendre en considération son capital ou ses revenus.

Un impôt unique sur le capital doit évidemment être écarté pour ce fait qu'exonérant complètement les gens qui tirent de leur travail des ressources parfois

fort importantes, il pèse uniquement sur des rentiers souvent bien modestes et apparaît ainsi contraire aux plus élémentaires notions de la Justice et de l'Egalité.

Par contre, la création d'un impôt sur le capital assez modéré pour pouvoir être facilement acquitté sur les intérêts annuels, paraît fort admissible si les ressources tirées de l'activité personnelle des individus sont atteintes par un autre procédé et ne demeurent pas soustraites à toute taxation.

En ce cas la taxe sur le capital se ramène simplement à un impôt sur les revenus calculés forfaitairement en supposant le capital productif d'un certain taux d'intérêt.

Si l'on doit critiquer un système fiscal frappant exclusivement certaines branches de revenus, on ne saurait considérer comme une atteinte à la règle de l'égalité le fait de taxer plus lourdement les ressources capitalistes théoriquement permanentes, que celles qui provenant de l'exercice d'une activité personnelle sont au contraire essentiellement temporaires. Cette pratique consacrée dans notre système d'impôts cédulaires est conforme à la tradition du *xix^e* siècle tout au long duquel la plupart des revenus fondés, atteints une première fois par la contribution mobilière jouant le rôle d'impôt sur le revenu global, acquittèrent une taxe spéciale — Impôt foncier, impôt sur les valeurs mobilières ou patentes — dont étaient exempts les traitements et salaires.

La question de savoir s'il convient de taxer les revenus ou le capital ne forme plus aujourd'hui l'objet de très grandes controverses. En pratique, il est universellement admis que, quelle qu'en soit l'origine, toutes les ressources

doivent être frappées. C'est ainsi que les socialistes, eux-mêmes, pourtant adversaires de la propriété privée, se posent souvent en défenseurs des petits capitalistes et réservent leurs attaques aux *riches*, expression par laquelle ils désignent aussi bien ceux qui tirent leurs moyens d'existence d'une situation personnelle importante, que ceux qui, sans exercer aucune occupation lucrative, vivent de leurs seuls capitaux.

Sur ce point, d'ailleurs, l'impôt général qui fait l'objet de notre étude est conforme aux vues que nous avons exposées, puisque dans son principe il atteint le revenu global, sans tenir compte des divers éléments dont il est composé. Il est vrai qu'en pratique la possibilité de déterminer forfaitairement les revenus de certaines natures crée une inégalité entre les contribuables, mais il ne nous paraît pas utile d'insister pour l'instant sur cette question, et nous croyons préférable d'examiner auparavant les critiques qui visent à atteindre l'impôt général dans son principe même et non pas simplement dans ses modalités d'application.

En premier lieu, nous devons aborder l'étude d'un problème infiniment complexe et délicat qui se peut énoncer ainsi :

Les facultés d'un individu sont-elles proportionnelles à ses revenus?... Ne croissent-elles pas au contraire plus rapidement que ceux-ci ?

Cette question présente une importance primordiale pour la solution du problème financier. Selon que l'on reconnaîtra ou non la proportionnalité des facultés aux revenus, on sera en effet conduit à l'instauration d'un impôt proportionnel ou à celle d'un impôt progressif.

Se basant sur ce fait d'ailleurs indiscutable, qu'il

existe une sorte de hiérarchie entre nos besoins et que certains paraissent absolument indispensables à satisfaire, alors que d'autres peuvent être considérés comme superflus, un certain nombre d'auteurs¹ déclarent que l'impôt proportionnel ne saurait être réparti « en raison des facultés de chacun ».

Une même somme d'argent présente, disent-ils, une utilité beaucoup plus grande pour Pierre dont elle constitue la seule ressource, que pour Paul qui dispose en outre de revenus importants. Cependant, le principe de proportionnalité de l'impôt conduira à leur faire payer à tous deux, sur cette même somme, un même chiffre d'impositions et entraînera ainsi une véritable injustice.

Pour acquitter sa contribution, Pierre devra en effet renoncer au nécessaire ou au moins à l'utile; Paul s'abstiendra seulement du superflu et subira par le fait une privation beaucoup moindre. La véritable égalité doit être une égalité de sacrifice; un impôt proportionnel est impuissant à l'établir, seul un impôt progressif y peut parvenir.

S'il faut reconnaître, avec cette théorie, que chaque

1. C'est notamment l'opinion de M. Séligman qui dans son livre sur *l'impôt progressif en théorie et en pratique*, traduit par M. Jèze, cite à l'appui de sa thèse le rapport fait aux Etats-Unis en 1866 par le secrétaire d'Etat Fessenden.

« L'adoption d'une échelle augmentant le taux de l'impôt sur les revenus à mesure que leur importance s'accroît bien qu'inégale dans un sens, ne peut être considérée comme oppressive ou injuste; en effet l'aptitude à payer augmente dans une proportion beaucoup plus qu'arithmétique lorsque le montant du revenu dépasse les limites de la nécessité raisonnable ».

Dans le même sens Montesquieu avait déjà écrit dans *l'Esprit des lois* : « Dans l'impôt de la personne, la proportion la plus injuste serait celle qui suivrait exactement la proportion des biens... le nécessaire ne devrait pas être taxé, l'utile devrait être taxé, mais moins que le superflu ».

individu établit d'instinct un classement entre ses besoins et affecte ses revenus à la satisfaction de ceux qu'il juge les plus essentiels, il faut se garder de présenter ce classement comme immuable et en quelque sorte extérieur à l'homme.

Les besoins sont des phénomènes subjectifs, donc essentiellement variables; ils présentent le plus souvent un caractère factice très accentué — rien ne le montre mieux que ce fait que plus l'on en peut satisfaire, plus l'on s'en crée. — Le sacrifice qui résulte de leur non satisfaction ne peut être fixé d'une façon précise et absolue; sa grandeur varie selon les sujets qui le supportent, et il est parfaitement concevable que la privation d'une chose en apparence superflue soit plus dure pour une personne riche, que pour le pauvre le manque d'un objet généralement considéré comme indispensable.

Il n'est aucunement prouvé, en particulier, que le sacrifice imposé par une contribution proportionnelle est nécessairement plus grand pour celui qui dispose de modestes revenus que pour celui qui détient une fortune considérable.

Cette affirmation erronée étant à la base de la théorie de l'égalité de sacrifice, nous nous voyons obligés de renoncer à cette théorie qui, fondée sur des données inexactes, risque de conduire en pratique à des conséquences extrêmement dangereuses¹.

1. A propos de la théorie de l'égalité de sacrifice, M. Leroy-Beaulieu écrit dans la *Science des finances* :

« A la théorie de la proportionnalité matérielle de l'impôt on a substitué celle du sacrifice. Cette théorie est simplement sentimentale, elle n'a aucune base rationnelle, elle ne conduirait dans la pratique qu'à des résultats insignifiants pour le peuple si la progression était légère, et à des résultats déplorables pour la société en général si la progression était forte. Dans notre démocratie où tous les citoyens sont armés du droit de suffrage, il y aurait des inconvénients graves à ce que la classe la plus nombreuse fût absolument exempte de tout impôt ».

De façon à peu près certaine — surtout dans un régime démocratique, — le législateur finira en effet par considérer que le sacrifice entraîné par la privation d'un besoin superflu est toujours moindre que celui causé par la non satisfaction d'un besoin essentiel ou simplement utile; en conséquence, il sera tenté de faire peser l'impôt uniquement sur les classes les plus riches auxquelles il ne retirera ainsi que le superflu et d'exonérer complètement les détenteurs de petits revenus qu'une contribution, si minime soit-elle, forcerait à se restreindre sur leur nécessaire.

Presque inévitablement, l'introduction de la progressivité dans le régime fiscal aboutira au nivellement des revenus et à l'instauration plus ou moins rapide d'une sorte de cité communiste, très éloignée des vues des Constituants de 1789 fortement attachés au principe de l'égalité fiscale dont l'étude nous retient actuellement.

Cependant avant de conclure à son rejet définitif, il nous faut examiner l'affirmation parfois soutenue que l'Assemblée Constituante a établi des impôts progressifs¹.

En ce cas, nous serions en effet mal fondés à déclarer contraire aux principes de 1789, un système introduit

1. Semblable affirmation se trouve dans le rapport sur l'impôt sur le revenu déposé au Sénat en 1907 par M. Aimond.

Le rapporteur, pour démontrer « la nécessité de frapper progressivement les revenus pour arriver à atteindre proportionnellement les facultés » s'efforce de prouver que l'Assemblée Constituante s'est montrée favorable au principe de progression et s'appuie en ce but sur l'instruction du 15 janvier 1791 relative à la contribution mobilière.

« L'homme riche, y est-il écrit, sera atteint plus lourdement par la progression graduelle du tarif de ses revenus ».

immédiatement après leur proclamation par ceux-là même qui les ont promulgués.

Une étude rapide des impositions créées par l'Assemblée Constituante s'impose donc actuellement à nous.

Le premier impôt direct établi par l'Assemblée Constituante est la *Contribution foncière* de la loi des 23 novembre-1^{er} décembre 1790.

Cette contribution qui formait la base solide du système fiscal inauguré en 1790, peut fort justement passer pour l'aboutissement de la réforme de la taille amorcée sous l'Ancien Régime.

Au cours de son élaboration, les Constituants se sont largement inspirés de tous les travaux fiscaux entrepris au xviii^e siècle, et ont éliminé avec soin les éléments de personnalité qui viciaient les anciennes impositions.

L'impôt strictement réel porte sur la terre dont il vise à atteindre le *revenu net*, c'est-à-dire tout le produit excédant les frais de culture et d'entretien; il ne tient aucun compte de la personnalité du propriétaire qui borne son rôle à en effectuer le paiement. Le taux en est rigoureusement proportionnel, La Rochefoucauld y insiste avec soin, dans le rapport¹ qu'il est chargé d'établir, pour indiquer à l'Assemblée l'état des travaux du Comité de l'imposition : « L'égalité proportionnelle est, dit-il, le caractère essentiel de la « contribution foncière ».

Pour atteindre les revenus autres que ceux taxés à la contribution foncière, la loi du 14 janvier 1791

1. Rapport du 18 août 1790.

créa une *contribution mobilière* d'un mécanisme très complexe et très original.

Beaucoup d'auteurs ayant vu en elle un impôt progressif sur les loyers, citent à l'appui de leur thèse un passage du discours prononcé par La Rochefoucauld le 18 août 1790.

« ... Si l'égalité proportionnelle est le caractère essentiel de la contribution foncière, il a paru à votre Comité que celle sur les facultés devait d'abord être nulle pour les citoyens dont le revenu serait au-dessous d'une somme déterminée, et qu'elle pourrait ensuite devenir progressive selon certaines règles, pour soulager les moins aisés en portant un peu plus sur les riches. »

Malgré l'apparente valeur de cet argument, nous ne croyons pas devoir considérer la contribution mobilière comme un impôt progressif et estimons qu'il n'y a lieu de ne voir en elle qu'une taxe proportionnelle sur les revenus mobiliers, tels qu'ils sont déterminés à l'aide d'un forfait basé sur la dépense de loyer.

C'est la solution développée par Defermon dans son rapport sur la contribution mobilière du 7 décembre 1790, et ce rapport spécial, établi au nom du Comité de l'imposition et contresigné par La Rochefoucauld lui-même, paraît beaucoup plus probant que le discours précité dans lequel La Rochefoucauld essayait de dégager les vues générales de son Comité.

Une solution opposée à la nôtre est d'ailleurs incapable d'expliquer les multiples précautions prises par les Constituants en vue de faire ressortir le caractère proportionnel de la contribution mobilière dont il convient d'examiner sommairement le mécanisme.

La *Contribution Mobilière* de 1791 vise à atteindre tous les revenus épargnés par l'impôt foncier. Ces revenus sont évalués forfaitairement en appliquant un coefficient à la valeur locative du logement occupé par le contribuable.

Pour tenir compte de ce fait d'expérience que la dépense d'habitation est à proportion beaucoup plus considérable pour le pauvre que pour le riche, ce coefficient forfaitaire est d'autant plus fort que le loyer est plus important.

Les contribuables chargés de famille, ayant de ce fait à supporter un loyer plus élevé, sont descendus d'une ou de deux classes dans l'échelle du tarif; au contraire, les célibataires hommes âgés de trente-six ans au moins sont élevés d'un degré.

Du revenu évalué en partant du loyer, on déduit intégralement les revenus fonciers déjà atteints par la contribution foncière; le restant est taxé à un taux fixe de 5 %, et ceci montre bien que la contribution mobilière est un impôt proportionnel sur le revenu et ne saurait aucunement être considérée comme une taxe progressive sur le loyer.

Un argument encore plus frappant peut d'ailleurs être invoqué pour le démontrer. Lorsque l'administration est à même d'établir, d'une façon certaine et sans inquisition, que le revenu réel d'un individu est supérieur au revenu forfaitaire déterminé à l'aide du loyer, c'est le revenu réel qui est pris en considération et frappé par la taxe de 5 %. Cette règle, dont l'application est limitée en pratique aux fonctionnaires et aux pensionnés de l'Etat, semble bien apporter une justification éclatante à notre thèse.

A côté de la taxe mobilière et de la cote d'habitation qui en est le complément et permet d'augmenter proportionnellement toutes les taxes mobilières d'une localité pour atteindre le contingent assigné à cette localité dans la répartition générale de l'impôt, la loi de 1791 a établi sous la même rubrique de *Contribution personnelle mobilière*, une taxe civique égale à la valeur de trois journées de travail, due par toute personne non indigente et conférant à celui qui la paie le titre et les prérogatives de citoyen actif; en outre, sont également perçues, une taxe proportionnelle sur les *chevaux et les mulets* et une *taxe sur les domestiques*. Cette dernière bien que légèrement progressive, ne saurait passer pour une atteinte au principe de la proportionnalité; établie pour combler les inégalités résultant de la grossièreté du critérium du loyer employé pour le calcul de la taxe mobilière, elle constitue une taxe somptuaire, véritable impôt indirect présentant un caractère volontaire très accentué : ceux qui la trouvent disproportionnée à leurs facultés pouvant toujours y échapper en congédiant totalité ou partie de leurs serviteurs, elle ne saurait encourir les mêmes critiques qu'un impôt direct progressif.

Ainsi dans aucune des constructions fiscales dues à son élaboration, l'Assemblée Constituante n'a fait application du principe progressif; elle s'est toujours attaché au contraire à faire ressortir le caractère proportionnel des impôts qu'elle a établis.

On a parfois soutenu, il est vrai, que son attitude ne pouvait être interprétée comme une condamnation de la progressivité. Si elle a toujours appliqué en pratique la règle proportionnelle, c'est que l'impôt progressif

lui apparaissait comme politiquement indésirable en 1789, et non qu'elle le jugeait contraire aux principes de justice et d'égalité proclamés dans la Déclaration des Droits¹.

Cette opinion qui limite à l'abolition des anciens privilèges la portée des Déclarations de 1789, permet difficilement d'expliquer la position prise par l'Assemblée Constituante lors de l'instauration de la contribution mobilière; les multiples précautions introduites dans la loi pour faire ressortir le caractère proportionnel de l'impôt sont, en effet, de nature à faire croire que le principe de proportionnalité apparaissait, aux yeux des Constituants, comme une règle de conduite essentielle découlant étroitement du principe de l'égalité fiscale.

Sur ce point d'ailleurs, notre théorie paraît avoir été nettement adoptée par la Convention.

Favorable au principe de l'impôt progressif, qu'elle décréta d'enthousiasme le 17 mars 1793, celle-ci n'a pas cru devoir reproduire la règle de l'égalité fiscale et s'est

1. Cette thèse est notamment soutenue par M. Duguit (*Droit constitutionnel*, t. III) qui tout en prétendant que la règle de l'égalité fiscale n'emporte pas condamnation de l'impôt progressif reconnaît qu'elle interdit au législateur l'établissement de certains impôts de confiscation ou d'égalisation des fortunes. « La pensée très juste de la déclaration de 1789 est incontestablement que l'impôt ne pèse pas plus lourdement sur telle classe de citoyens que sur telle autre. Il appartient à l'art économique de déterminer le système d'impôts qui pourra le mieux assurer une juste répartition des charges publiques et si l'économie politique établit que l'impôt progressif s'approche plus de ce résultat que l'impôt proportionnel le système véritablement conforme au principe d'égalité sera l'impôt progressif.

« Le législateur devra prendre garde de ne pas établir sous couleur d'impôt progressif un impôt d'expropriation ou d'égalisation des fortunes. Par là il porterait au principe d'égalité une atteinte en sens inverse, mais aussi grave qu'en faisant peser l'impôt plus lourdement sur les petites fortunes que sur les grosses ».

bornée, dans la Constitution de 1793, à en rappeler une des conséquences, *l'universalité de l'impôt*, montrant ainsi qu'elle considérait les principes de 1789 comme une condamnation formelle des impôts progressifs. Elle-même, pourtant, n'a pas osé pousser à l'extrême les conséquences du principe de progressivité dont elle s'est contentée de faire application dans des contributions exceptionnelles levées pour subvenir aux charges formidables de la guerre et faire face à la déplorable rentrée des impositions ordinaires.

La plupart du temps d'ailleurs, ces « emprunts forcés » dégénéraient en instruments d'oppression contre les suspects et rien ne caractérise mieux l'esprit dans lequel ils étaient perçus que cette instruction donnée par Foucher, alors représentant à Lyon, de ne « ... taxer « que les aristocrates et les modérés et non les sans-culottes¹ ».

Il semble bien, et c'est l'opinion de M. Lichtenberger², qu'en décrétant la progressivité, la Convention entendait simplement proclamer le Droit pour la Nation d'exiger dans certaines périodes critiques de son existence, des sacrifices considérables de tous les Citoyens ;

1. Rapportée par M. Lichtenberger. *Le socialisme et la révolution française*.

2. Dans son livre sur *le socialisme et la Révolution française*, M. Lichtenberger écrit notamment : « Dans la plupart des discussions relatives à l'impôt progressif apparaît un autre principe, c'est le droit momentané qu'a la patrie, d'exiger des sacrifices considérables pour subvenir à tous les besoins de la défense et de la subsistance nationale. Il faut distinguer les taxes sur les riches, moyens révolutionnaires et passagers n'ayant rien de social et l'impôt progressif, mesure permanente de législation démocratique ».

« Sous la révolution on voit dans les riches des ennemis supposés de la République et les taxes qui les atteignent ont plus le caractère d'une vengeance que d'un impôt ».

elle se serait ainsi bornée à reprendre le principe traditionnellement admis sous la Monarchie, qu'en cas de nécessité absolue le roi peut disposer en maître des biens de ses sujets, et n'aurait pas songé à poser une règle applicable en période normale.

Ceci explique qu'au lendemain du vote sur l'impôt progressif, Thuriot partisan de la réduction à 10.000 livres de tous les revenus supérieur, ait cru devoir ajouter de lui-même à son projet qu'« à la paix on rétablira les riches dans l'intégralité de leurs revenus ».

La progressivité, apparaissait ainsi comme une mesure provisoire nécessitée par les événements, et le 17 juillet 1793 l'Assemblée refuse d'en consacrer le principe dans la Constitution, jugeant avec Robespierre que bien loin « d'inscrire dans la Constitution une distinction odieuse, il faut au contraire constater l'honorable obligation, pour tout citoyen, de payer ses contributions ».

En dépit de l'interprétation restrictive qui fut donnée par la Convention au principe de progression, sa proclamation ne fut pas sans soulever quelques critiques. Dès 1793, en plein régime du Comité de Salut Public, une brochure parut qui traitait « de l'Impôt progressif et du morcellement des patrimoines ». Son auteur, J.-B. Moïse Jollivet, ex-député à l'Assemblée législative, inscrit en épigraphe : « C'est le vautour déchirant ses propres ailes ». Après s'être attaché à combattre le système nouveau, qu'il estime contraire au droit de propriété dont le principe est proclamé dans la constitution, il décrit les méfaits qu'on lui doit attribuer dans un tableau très actuel qui fait ressortir de façon frap-

pante les points de ressemblance entre notre époque et les années sinistres de la Convention. « La progression, « écrit-il, n'a même pas besoin d'agir avec une très « grande rapidité sur les fortunes pour déterminer les « individus, d'abord à simuler une possession commune « ou des hypothèques frauduleuses... afin de réduire « extérieurement leur fortune trop visible..., ensuite à « fixer leurs regards, à diriger tous leurs efforts vers un « but de spéculation, en un mot, des moyens d'acquérir « qui puissent se dérober à l'impôt ou que celui-ci n'ait « pas le pouvoir d'atteindre avec la même force ni la « même énergie... Ainsi, encore tous deviennent corrupteurs ou corrompus. »

Ailleurs il ajoute : « ... Vainement, imaginera-t-on « d'environner d'un Code barbare et sanguinaire la « fraude ou la réticence des contribuables, trop d'individus corrupteurs et corrompus seraient intéressés à « la rendre inefficace »...

Plus loin, il nous apprend que le danger d'exportation des capitaux n'est pas né d'aujourd'hui, et qu'un régime fiscal abusif doit fatalement conduire beaucoup de gens à «... faire un autre établissement au sein d'une nation « étrangère qui n'aurait point encore admis l'impôt « progressif... »

De ces inconvénients si vigoureusement décrits par la plume de Jollivet, la Convention elle-même ne tarda pas à se rendre compte; après Thermidor elle marqua, en matière financière comme en matière politique, une réaction très nette contre les errements des années précédentes et dans la Constitution de l'an III, elle fit place à nouveau au principe de l'égalité fiscale en reproduisant de façon presque littérale les termes employés par la Constituante.

Malgré cette similitude d'expression, il ne nous semble pas que le principe de l'an III ait identiquement la même portée que celui proclamé en 1790.

S'il est à la rigueur possible d'affirmer que le texte de 1790 visait seulement à condamner les privilèges de l'ancien Régime, sans songer aucunement à prohiber l'impôt progressif dont les méfaits étaient encore inconnus, il semble en effet difficile d'étendre pareille interprétation à celui de l'an III. A l'époque où il a été promulgué, les maux subis pendant les années terroristes étaient trop récents pour que le souci de les éviter ne fût pas la préoccupation dominante dans tous les esprits ; la reprise par la Convention de ce principe d'égalité fiscale qu'elle n'avait pas voulu proclamer au début de sa législature, intervenait comme un désaveu formel de sa conduite antérieure et une condamnation de la règle de progressivité à laquelle elle s'était ralliée en 1793.

C'est d'ailleurs la solution qui fut admise en l'an VII, lors de la réforme de notre système fiscal. Le législateur s'attacha alors à faire disparaître des impositions établies par la Constituante tous les éléments qui pouvaient faire croire — à tort — à la progressivité de l'impôt. C'est ainsi que par la loi de nivôse, il convertit la contribution mobilière en un impôt proportionnel sur les valeurs locatives qu'elle demeurera tout au long du xix^e siècle.

Il est vrai qu'à la même époque, un nouvel appel fut fait à la progressivité. La loi de messidor an VII vint, en effet, établir un emprunt forcé que « la classe aisée » des citoyens sera seule appelée à remplir » (art. 8), et pour lequel « la cotisation sera progressive » (art. 9).

Maïs, il ne s'agissait ici que d'une mesure exceptionnelle prise en violation de la Constitution pour tenter de redresser une situation financière désespérée, et la dénomination d'« Emprunt forcé », sous laquelle était déguisée une véritable imposition, est bien de nature à faire ressortir ce caractère extraordinaire et anormal d'un expédient financier contre lequel les protestations ne tardèrent pas à s'élever.

C'est ainsi que, dans une pétition prise en considération par le Conseil des Cinq Cents, le sieur Jollivet réclama l'abrogation de la loi pour ce motif «... que la contribution ne peut être progressive sans blesser la Constitution». Son intervention n'entraîna évidemment pas la suppression de l'emprunt forcé qui fut mis en recouvrement, mais il constitua du moins la dernière application de la progressivité.

Depuis l'an VII, les divers gouvernements qui se sont succédés au xix^e siècle ont en effet rigoureusement respecté la règle proportionnelle qui leur semblait découler étroitement du principe de l'égalité fiscale, et l'on peut difficilement considérer comme une application de la progressivité, les dégrèvements à la base et autres mesures prises en faveur des humbles et des indigents que divers théoriciens se sont plus à rechercher dans l'histoire financière de notre pays. C'étaient là des satisfactions que des gouvernements monarchiques pouvaient accorder sans danger aux masses populaires mais qui, dans un régime démocratique, risqueraient bien vite d'ouvrir la voie à des réformes véritablement démagogiques.

Ainsi il semble bien que traditionnellement en France, la règle de l'égalité fiscale a été interprétée dans le seu

sens où elle a vraiment une signification, c'est-à-dire comme une prohibition de la progressivité. Cependant nous ne pouvons condamner l'impôt général sur le revenu, sans examiner une dernière objection.

Tout en admettant que chacun doit contribuer aux charges de l'Etat dans une mesure vraiment proportionnelle à ses facultés, on peut ne pas être adversaire de tout impôt progressif. S'il vient en effet à être démontré que l'ensemble des charges fiscales pèse à proportion d'un poids d'autant plus lourd sur le contribuable que celui-ci a des ressources moindres, ne devra-t-on pas logiquement admettre qu'un impôt progressif sur le revenu vienne combattre cette inégalité et ramener à sa juste mesure la participation de chaque contribuable?

Ce système peut sembler à première vue fort équitable; néanmoins, il ne nous paraît pas devoir être adopté en pratique.

S'il apparaît indispensable de corriger les inégalités qui toujours viennent se glisser dans le système fiscal le mieux étudié, la progression est un procédé déplorable pour y parvenir.

Les phénomènes d'incidence de l'impôt sont, en effet, trop variables et trop incertains pour pouvoir fournir un critérium précis et encore moins mathématique; une grande part d'arbitraire présidera fatalement au choix et à l'élaboration du tarif compensatoire et dans le but très louable d'établir une plus grande égalité, on réintroduira en pratique les dangers et les injustices inévitablement attachés à l'impôt progressif.

Ce sont ces dangers d'un impôt progressif compensatoire qui ont déterminé, semble-t-il, les assemblées

constituantes postérieures à la Révolution, à rédiger le principe de l'égalité fiscale dans une forme quelque peu différente de celle adoptée en 1789.

Dans la première rédaction, on trouve exprimée l'idée que la charge fiscale dans son ensemble doit être proportionnée aux facultés de chacun.

« Une contribution commune est indispensable et « doit être répartie également entre tous les citoyens, « en raison de leurs facultés », déclare l'article XIII de la Déclaration des Droits de 1789.

Au contraire, aux termes des Constitutions de l'an III et de 1848, ce sont les impôts envisagés individuellement qui doivent respecter la proportionnalité.

« Tout impôt est établi pour l'utilité commune et chacun y contribue en proportion de ses facultés » dispose le texte de 1848, qui montre de façon explicite que l'impôt progressif doit toujours être condamné, même s'il a simplement pour but d'atténuer les inégalités du système fiscal dont la correction s'impose d'ailleurs au Gouvernement, qui doit chercher à réaliser directement la péréquation.

S'il ne nous semble pas que la progressivité de l'impôt général puisse en aucun cas se concilier avec le principe de l'égalité fiscale, il nous paraît cependant utile d'examiner si, abstraction faite de l'impôt sur le revenu, les impôts français présentent, comme on le leur a parfois reproché¹, un caractère très net de progressivité à rebours.

1. Semblable affirmation se trouve dans le rapport de M. Aimond, déposé au Sénat en 1907 sur l'impôt général sur le revenu. Le rapporteur se range à l'avis de M. Caillaux qui, en 1900, affirma après Léon Say, qu'il ne voulait « par un impôt dégressif que rétablir la proportionnalité de l'impôt au lieu de la faire disparaître ».

Dans le même sens, on peut également invoquer le discours du ministre des finances, M. Caillaux, le 8 mars 1909 au Sénat.

Dans ce cas, en effet, l'établissement d'un impôt progressif, sans être conforme au principe d'égalité, pourrait passer pour plus acceptable en pratique que si le fardeau fiscal était réparti plus en proportion des facultés.

Nous n'insisterons pas sur l'étude des impôts directs, qui, dans le système actuel, peuvent être d'autant moins considérés comme spécialement accablants pour les classes peu aisées, que, dans un certain nombre de cédules la pratique des abattements à la base soustrait à toute taxation un grand nombre de contribuables et convertit en fait la taxe proportionnelle en un impôt progressif sujet, — quoique à un moindre degré — aux mêmes critiques que l'impôt général.

Plus délicate à examiner apparaît l'incidence des impôts indirects. A ces impôts qui tiennent une grande place dans la fiscalité française, on a maintes fois reproché de faire peser la plus grande partie des charges fiscales sur les classes les moins aisées et de violer ainsi, au détriment des contribuables les plus intéressants, le principe de l'égalité.

Un grand nombre de critiques, qui se basent sur l'extrême importance des taxes indirectes pour blâmer notre système d'impositions, omettent de considérer que, parmi les impôts classés par l'Administration comme « indirects », certains présentent l'aspect économique de véritables impôts directs et doivent, dans une étude vraiment scientifique, être rangés parmi ces derniers.

La plupart des économistes¹ admettent actuellement

1. Notamment M. Allix à son cours 1924-1925 et dans son *Traité de science des finances*.

qu'il faut définir *impôt direct* un impôt portant directement sur le capital ou le revenu, l'expression d'*impôts indirects* désignant, au contraire, des impôts sur les dépenses et les emplois de la fortune.

Or, parmi les impôts classés administrativement en France comme indirects, certains très importants — ils constituent une grande partie des ressources de l'Administration de l'Enregistrement — présentent le caractère de taxes sur le capital ou les revenus.

En premier lieu parmi eux, il faut placer l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières et l'impôt sur le revenu des créances, qui ne diffèrent aucunement dans leur principe des impôts cédulaires déjà étudiés par nous, mais qui, au contraire de certains d'entre eux, ne peuvent encourir aucune critique au point de vue de la règle de l'égalité fiscale, la pratique des abattements à la base leur étant à peu près complètement étrangère.

Par suite de leur taux strictement proportionnel, semblable constatation doit être faite pour les droits de donation que l'on s'accorde généralement aussi, à ranger parmi les impôts directs.

A leur opposé, les droits de succession exonérant presque complètement les petits héritages pour prélever, par le jeu d'un tarif extrêmement progressif, une forte partie des gros, semblent en complet désaccord avec les principes de 1789. Leur étude extrêmement instructive montre, d'une façon saisissante, les exagérations auxquelles peut conduire l'instauration d'un système progressif.

Si la loi limite à 80 % de la succession le montant des droits qui peuvent être prélevés par le fisc, il ne faut pas croire qu'en pratique la part de l'Etat se borne for-

cément à cette proportion pourtant impressionnante.

Quand le possesseur d'une très grosse fortune mobilière vient à mourir un jour où ses titres sont cotés à un cours très élevé, c'est ce cours qui servira à fixer le montant de la succession et par suite des droits. Qu'un krack financier survienne, — ce n'est pas très rare de nos jours — l'héritier se verra obligé d'abandonner complètement sa part d'actif successoral et peut-être même, s'il n'a pas pris la précaution d'accepter sous bénéfice d'inventaire une succession excellente, de payer sur ses biens personnels des droits que la fortune pourtant importante du défunt est insuffisante à couvrir complètement, en raison même de son importance.

Notre exemple peut paraître bien théorique, cependant le cas par nous envisagé risque de se rencontrer plus fréquemment en pratique qu'on ne l'imagine tout d'abord. L'obligation imposée à l'héritier de se libérer en argent dans un délai assez court, des droits dont il est débiteur, le contraint souvent en effet à liquider une grosse partie de l'actif qui lui est échu. Il est obligé de vendre sur le marché des quantités importantes de valeurs et ce brusque afflux de titres n'est pas en général sans en entraîner une dépréciation considérable que peut encore accroître la spéculation.

Ainsi, il apparaît bien que dans notre fiscalité française, les impôts directs, au sens économique du mot comme au sens administratif, ne peuvent être considérés comme violant la règle de l'égalité fiscale au détriment du petit contribuable. Celui-ci au contraire, bénéficie dans certains cas d'une véritable exemption se traduisant par une charge plus lourde et parfois écrasante de la minorité fortunée.

On a parfois prétendu, il est vrai, que cette inégalité était fortement diminuée, ou même largement compensée par le mécanisme des impôts indirects proprement dits.

Pour la solution de cette question, il est nécessaire de distinguer entre les taxes indirectes qui, très variées dans leur nature, présentent des incidences extrêmement différentes. En particulier, une première division nous paraît s'imposer entre les droits perçus par l'Enregistrement et les impôts de consommation qui relèvent des administrations des Contributions indirectes et des Douanes.

Nous avons étudié précédemment les impôts directs confiés à l'Enregistrement et avons passé sous silence un certain nombre de droits qui perçus par la même administration nous paraissent devoir être rangés parmi les impositions indirectes.

Ces droits que l'on peut répartir en trois catégories, droits de timbre, droits de mutation à titre onéreux et droits d'acte, sont pourtant classés par M. François-Marsal¹ parmi les impôts assis sur le capital, c'est-à-dire, aux termes de notre définition économique, parmi les impôts directs. Mais il y a là une solution qui ne nous paraît pas très satisfaisante; si l'on doit en effet admettre avec M. Allix que lorsqu'ils atteignent un taux élevé, les droits de mutation abandonnent leur rôle primitif d'impôt accessoire du prix d'acquisition pour devenir de véritables taxes sur le capital, il semble difficile de reconnaître le caractère d'impôt direct aux droits de timbre et aux droits d'enregistrement des actes.

1. François-Marsal, *L'effort financier de la France*.

La solution donnée à cette question de classification, n'a d'ailleurs que peu d'importance en notre matière; dans quelque catégorie que l'on range les droits d'enregistrement, il est indispensable, comme l'a fait M. François-Marsal, de les distinguer des impôts de consommation. Les critiques que l'on dirige plus ou moins justement contre l'incidence de ces derniers impôts, ne sauraient en effet être retournées contre les premiers.

A ceux-ci, peut-être pourrait-on reprocher, avec M. Allix¹, d'être sans proportion définies avec les facultés? Encore le fait que ces droits sont perçus à propos d'actes que l'on peut justement présumer avantageux pour le contribuable, est-il de nature à atténuer fortement les critiques. Mais, il paraît difficile de les accuser de constituer une charge exceptionnelle pour les classes les moins riches.

Si l'on ne peut fixer un rapport entre l'importance des facultés du contribuable et le chiffre des droits qu'il est appelé à acquitter à l'enregistrement, du moins peut-on, sans être taxé d'exagération au détriment des classes peu aisées, supposer que, dans l'ensemble, la charge des droits se répartit en proportion des patrimoines, d'autant plus — c'est là, constatation pratique, mais difficilement réfutable — que les actes qui donnent naissance à la perception de la taxe sont à proportion plus fréquents pour les grosses et moyennes fortunes que pour les petites.

C'est ainsi que les grandes fortunes mobilières le plus souvent composées de titres au porteur acquittent chaque année des sommes considérables au

1. M. Allix à son cours, 1924-25.

titre de la taxe de transmission, cependant que les modestes économies réalisées dans la plupart des familles françaises et, généralement placées en rentes ou en titres nominatifs d'obligation sujets à de très rares négociations, ne procurent au Trésor que des sommes relativement peu importantes.

Il nous reste à aborder maintenant l'étude des impôts de consommation proprement dits.

Ces impôts portant sur la dépense, personne ne peut échapper entièrement à leur fardeau et c'est là, il faut le reconnaître, la grande raison de leur impopularité.

Dans un régime de suffrage universel, ils font naturellement l'objet de revendications électorales incessantes, mais leur productivité les rend indispensables pour alimenter le budget de l'Etat que ne parviendraient pas à équilibrer des taxes levées sur les seuls riches; aussi une fois arrivés au pouvoir les candidats les plus résolument hostiles aux Contributions indirectes, se voient obligés de les conserver et de taire les nombreuses critiques qu'ils leur ont adressées et qu'il convient d'examiner succinctement.

L'impôt sur la consommation, a-t-on dit maintes fois, est contraire au principe de l'égalité fiscale car, au lieu de prendre pour base les facultés, il porte sur les dépenses qui n'en sont qu'une représentation très imparfaite.

Un impôt, même frappant les contribuables dans la proportion exacte de leurs dépenses, devra être condamné pour ses conséquences injustes. Il aboutira en effet, à grever d'une façon exagérée les prodigues qui dépensent plus que leurs revenus, et surtout il exonérera complètement l'épargne qui pourtant devrait être

frappée en premier lieu : par là, il se montrera progressif à rebours, les gens aisés ayant seuls la faculté de restreindre leurs dépenses et d'éviter le paiement de l'impôt.

Ces critiques ne nous paraissent pas extrêmement fondées. Personne n'insistera beaucoup pour condamner un impôt, sur ce fait qu'il frappe un peu lourdement les prodigues; eux-mêmes supporteront sans trop de peine une charge supplémentaire, tant qu'ils trouveront le crédit nécessaire à leurs fantaisies.

Plus sérieuse paraît, il est vrai, la seconde objection qui ne semble cependant pas tout à fait irréfutable.

Il n'est d'abord pas complètement exact que l'épargne soit absolument exonérée d'impôts. La pratique du bas de laine est de moins en moins répandue de nos jours; en général, les économies cherchent un emploi, et leur placement sous forme mobilière ou immobilière est le plus souvent l'occasion pour le fisco de percevoir des droits assez fructueux, qu'il nous semble difficile de ne pas mettre en contre-partie des impôts de consommation.

Alors même qu'il n'en serait pas ainsi, ce placement est en général productif d'intérêts qui venant accroître les revenus de l'épargnant, augmentent de ce fait le rendement des impôts directs et indirects. Pour le fisco comme pour le particulier, l'épargne se traduit donc par une privation immédiate suivie après coup d'une augmentation de ressources; la moins-value temporaire des impôts indirects qui peut en résulter, est compensée dans la suite par une plus-value de recettes extrêmement favorable à l'Etat lui-même, dont l'intérêt est de ne pas décourager par des mesures fiscales

abusives, l'esprit d'économie et de prévoyance qui a fait longtemps la force de la France, et qui, dans les circonstances incertaines que nous traversons, tend malheureusement à diminuer.

Le cas du « bas de laine », que nous envisageons tout à l'heure n'aboutit pas lui-même à une frustration complète de l'Etat; fatalement, il ne peut s'emplir à perpétuité, un jour vient où on doit le vider de l'argent qu'il contient soit pour le dépenser — alors il acquitte, tardivement il est vrai les impôts de consommation auxquels il s'était primitivement soustrait — soit pour le placer, ce qui est incontestablement la solution la meilleure au point de vue national.

Enfin, il ne nous paraît pas que l'exonération de l'épargne entraîne fatalement la progressivité à rebours de l'impôt.

Si théoriquement les gens riches sont les plus à même de faire des économies, ce ne sont pas toujours eux qui en pratique en réalisent le plus; l'on voit souvent des multimillionnaires dépenser intégralement leurs revenus, cependant que de modestes ouvriers trouvent le moyen d'épargner une partie de leurs salaires.

Nous avons supposé jusqu'ici les impôts de consommation sensiblement proportionnels aux dépenses du contribuable mais nous soulèverions maintes protestations, en affirmant que notre hypothèse est applicable en France.

Il est cependant un impôt qui figure parmi les plus importants de notre système fiscal dans lequel elle nous paraît réalisée : c'est la *taxe sur le chiffre d'affaires* qui, dans les évaluations budgétaires de 1925 figurait pour 4.500 millions de francs, soit 15,5 % des recettes

totales de la France et plus de 32 % des impôts de consommation, parmi lesquels nous comprenons bien entendu, les droits de douane, que M. François-Marshall, dans sa brochure sur *L'effort financier de la France*, classe dans une catégorie spéciale « d'impôts de défense économique » dont il n'étudie pas l'incidence.

Sous réserve de certaines de ses modalités pratiques, peut-être discutables, la taxe sur le chiffre d'affaires ne semble pas mériter les critiques qu'il est d'usage aujourd'hui de lui prodiguer.

Par suite de sa perception aux divers stades de la production, on ne peut évidemment soutenir que le chiffre d'impôts supporté en dernier lieu par le consommateur est rigoureusement proportionnel à la dépense qu'il a faite, mais tout système fiscal entraîne fatalement des inégalités et celles en présence desquelles nous nous trouvons sont d'autant moins excessives, que loin de peser exclusivement, comme on le leur a parfois reproché, sur les classes populaires, elles portent principalement sur les plus aisées.

Dans le système actuel, le consommateur paie, en effet, un chiffre d'impôts d'autant plus lourd que la marchandise qu'il achète a traversé plus de mains; or, ce ne sont pas en général les objets les plus nécessaires à l'existence qui passent par le plus d'intermédiaires.

Pour s'en rendre compte, il suffit de rappeler que les produits les plus usuels d'alimentation qui forment une partie très importante des dépenses populaires sont vendus sous leur forme définitive par l'agriculteur — qui pour cette première vente n'acquitte aucune taxe — et passent seulement par un nombre restreint d'intermédiaires; bien plus, certains objets — le blé et le

pain — présentant un caractère d'extrême nécessité, et tenant une place à proportion beaucoup plus importante dans les dépenses du pauvre que dans celles du riche, sont *exonérés de toute taxe*. Au contraire, le taux de l'impôt est fortement élevé pour certains produits de luxe dont la consommation implique de larges facultés, mises fortement à contribution par une taxe qui est actuellement de 12 %, alors que l'impôt ordinaire s'élève seulement à 1,30 % et à 2 %.

A côté de la taxe sur le chiffre d'affaires, impôt général sur les dépenses, un grand nombre d'impôts indirects bornent leur rôle à atteindre certains produits particuliers; leur existence dans notre système fiscal empêche de soutenir, avec vraisemblance que le chiffre de taxes sur la consommation acquittées par un individu est sensiblement proportionnel à ses dépenses.

Il nous faut donc renoncer à cette hypothèse que nous avons envisagée pour légitimer l'existence des impôts indirects; nous ne croyons pas néanmoins, que son abandon doive nous conduire à condamner tous ces impôts, hormis la taxe sur le chiffre d'affaires.

Si les droits sur la consommation portent principalement sur des *denrées non strictement indispensables à l'existence*, leur perception est parfaitement justifiée. Dès lors qu'il se livre aux jouissances imposées, le contribuable consent volontairement au paiement de la taxe qu'il ne tient qu'à lui d'éviter, et n'est plus fondé à protester contre l'inégale répartition des charges financières. Personne ne songera évidemment à attaquer au nom du principe de l'égalité fiscale, les impôts atteignant les produits de haut luxe que seuls peuvent se procurer les individus possesseurs de gros revenus. Mais

un taux trop élevé de ces impôts aboutissant fatalement à restreindre et même à supprimer la consommation des objets sur lesquels ils portent, on ne saurait leur demander des ressources très considérables; il est donc nécessaire, si l'on veut réclamer aux Contributions indirectes des recettes importantes, de taxer des objets d'un usage largement répandu — cela n'exclut aucunement leur caractère superflu.

En pareil cas, l'impôt paraîtra parfois peser d'un poids plus lourd sur les petites fortunes que sur les grosses; il n'y aura cependant pas lieu, croyons-nous, de le condamner, le seul fait qu'il porte sur des *objets non strictement indispensables à l'existence* paraissant de nature à en justifier la perception. La progressivité à rebours des impôts sur les produits de consommation courante, pourra d'ailleurs être très légitimement compensée par destaxes sur les objets d'un caractère plus luxueux.

Si nous examinons maintenant en détail le système français des Contributions indirectes, nous constaterons que la plupart des objets de première nécessité sont totalement exemptés d'impôt : le pain et les légumes qui sont à la base de l'alimentation populaire ne paient aucun droit. Seule, la viande a été frappée par la loi de 1925 instituant une taxe à l'abatage assez légère et peu productive. Au contraire, les consommations présentant un caractère de luxe sont lourdement atteintes par des taxes exonérant presque complètement les petits contribuables.

A côté de ces objets de luxe proprement dits, un certain nombre d'articles de large consommation mais dont le caractère superflu est difficilement discutable,

ANALYSE DES EVALUATIONS BUDGÉTAIRES DE 1925

Total des recettes fiscales		28.296.011.054	28,27 %	du total
Impôts sur les revenus du capital et les produits du travail		7.999.374.054	6,27 %	—
Droits de succession		1.774.317.000	6,27 %	—
Enregistrement, timbres et divers		4.801.669.000	16,97 %	—
Impôts de consommation		11.438.094.000	40,41 %	—
Droits de douane		2.282.657.000	8,08 %	—
				100
Les impôts de consommation peuvent se répartir ainsi :				
1° Taxe sur le chiffre d'affaires				
2° Impôts assis sur des dépenses de luxe :				
Taxe spéciale sur les spiritueux ..		774.499.000		
Taxe sur les billards ..		1.940.000		
Impôt sur les jeux de hasard ..		9.600.000		
Taxe sur les automobiles ..		12.659.000		
Garantie des matières d'or et d'argent		15.094.000		
Cartes à jouer		3.747.000		
Atteintes et confiscations		10.894.000		
Produit de la vente des poudres à feu		90.600.000		
Taxe de luxe		20.439.000		
Taxe sur la vanille		2.290.000		
Timbres (permis de chasse, cartes d'entrées dans les cercles) ..		167.815.000		
Total		1.309.577.000		
3° Produits superflus de large consommation:				
Droits sur les alcools		906.745.000		
Taxe sur les spectacles, courses, divers		72.170.000		
Licence des débits de boissons ..		53.071.000		
Produit de la vente des tabacs ..		68.763.000		
Total		2.485.423.000		
4° Produits dont une consommation restreinte peut être considérée comme utile, mais non indispensable :				
Droits :				
Sur les vins		579.314.000		
Sur les bières		98.900.000		
Sur les eaux minérales		27.248.000		
Sur les spécialités pharm.		56.702.000		
Sur la chicorée		32.189.000		
Sur les huiles minérales		830.000		
Sur les bougies		3.635.000		
Sur la dénaturation des vinaigres.		9.069.000		
De transports par chemins de fer		703.731.000		
De transports par d'autres voit.		4.016.000		
Taxes :				
Sur les vélocipèdes		9.600.000		
Sur les essences et pétroles		8.538.000		
Sur les benzols		11.651.000		
Sur les sucres :				
perçue par les contributions indirectes				
perçue par les douanes		290.463.000		
Produit de la vente des allumettes		172.600.000		
Produit de la vente des briquets		128.922.000		
Total		2.033.000		
Total		2.139.441.000		

sont frappés de droits extrêmement productifs. Dans cette catégorie, nous avons rangé les droits sur les alcools et surtout les produits du monopole des tabacs qui représentent pour une part des bénéfices commerciaux.

Enfin, une dernière série de droits atteint des produits dont un usage restreint peut-être considéré comme utile, sans d'ailleurs apparaître en général indispensable.

Le produit de ces dernières taxes est assez peu considérable puisque dans le projet de budget de 1925, elles figuraient pour un chiffre inférieur à 2 milliards.

Encore faut-il remarquer que nous avons classé parmi elles : l'impôt sur les *essences* dont une grande partie est consommée par l'automobile, les produits du monopole des allumettes qui représentent pour une part un bénéfice commercial et enfin les droits de transports par chemins de fer qui ne peuvent guère être considérés que comme une compensation des sacrifices considérables que l'Etat a été amené à faire tant pour la construction que pour l'entretien et la bonne marche de nos réseaux.

Dans cette même catégorie figure également pour une somme importante la *taxe sur les sucres*, qu'il semble difficile de considérer comme très antidémocratique puisque le Parlement vient de voter récemment la création d'un monopole des sucres, création qui se traduira certainement par un renchérissement de la marchandise.

Dans toute notre étude, nous n'avons tenu aucun compte des droits de douane qui portent sur un nombre trop considérable de produits pour pouvoir être répartis exactement entre les trois catégories que nous avons

considérées; mais il semble que dans l'ensemble ils ne doivent pas modifier sensiblement les proportions auxquelles nous avons abouti précédemment.

Il convient d'ailleurs de remarquer que ces droits sont souvent établis beaucoup moins pour des motifs fiscaux que dans un but de protection de l'industrie et de la main-d'œuvre nationales. Les classes populaires, qui sont les premières à profiter de cette protection, ne sont donc guère fondées à réclamer contre les surcharges qui leur sont fatalement imposées par le fait même de son existence.

De l'examen détaillé que nous venons de faire, il ressort que presque tous les impôts de consommation — hormis la taxe sur le chiffre d'affaires dont nous avons justifié l'existence par des arguments spéciaux — portent sur des articles d'un caractère luxueux ou simplement superflu; ils paraissent donc en pleine conformité avec la règle de l'égalité fiscale qui n'a souffert aucune atteinte du fait de leur établissement.

On pourrait nous objecter, il est vrai, que telle n'était pas l'opinion de l'Assemblée Constituante, qui, dans le système d'imposition élaboré de 1789 à 1791, n'a fait aucune place aux contributions indirectes, mais il ne nous semble pas que l'Assemblée ait été guidée en la circonstance par le souci de respecter l'égalité fiscale, mais bien plutôt par des considérations économiques et politiques complètement étrangères à la Déclaration des Droits.

Le 30 mars 1790, une discussion fut engagée à la Constituante sur la question de préférence entre impôts directs et impôts indirects. Cazalès s'attacha à

montrer les qualités de justice de l'imposition indirecte qui « se proportionne aux facultés de chacun parce que « celui qui possède plus, consomme plus et se plie à « l'inégalité des fortunes ».

Il semble bien avoir amené à sa manière de voir la majorité de ses collègues et le Comité de l'imposition qui, dans un rapport présenté le 18 août 1790 par La Rochefoucauld pourtant physiocrate convaincu, conclut à la nécessité de conserver les droits d'octroi et les impôts sur les boissons.

Dans son rapport du 29 octobre 1790 sur les Contributions indirectes, Dupont de Nemours développa longuement les conditions que doivent remplir ces impôts pour respecter la justice et l'égalité; il insista notamment sur la nécessité « de ne point les appliquer à des denrées « de première nécessité, car alors ils pèseraient sur les « pauvres dans la plus injuste proportion et frapperaient faiblement le riche ».

Dans son esprit, les taxes sur la consommation n'étaient donc nullement incompatibles avec le principe de l'égalité fiscale; par contre, elles lui paraissaient présenter de multiples inconvénients économiques, qu'il s'employa activement à faire ressortir dans la suite de son discours.

Ce sont ces considérations d'un ordre purement économique qui semblent avoir entraîné l'Assemblée à repousser toutes les contributions indirectes, y compris l'impôt sur les tabacs dont Dupont de Nemours lui-même, avait cependant déclaré le 23 avril 1790 : «... cette « branche est la moins onéreuse et la plus sûre de toutes, « puisque cette contribution est volontaire, libre, journalière, au comptant ».

Des motifs politiques ont pu également influencer fortement cette décision : un très violent mouvement d'opinion fut déchaîné au début de la Révolution contre les « droits réunis » et en maints endroits, des attentats furent exercés contre les bureaux de traites ou d'octroi qui furent incendiés, cependant que les agents de la ferme étaient fortement malmenés par les émeutiers.

Sous la pression de ces violences, et malgré les instructions réitérées de la Constituante, la perception des droits dut être presque partout suspendue. Il paraît donc que « ce fut la populace et non pas l'Assemblée qui abolit les impôts de consommation en 1791¹ », et il n'est pas besoin, pour expliquer l'attitude des Constituants, de faire intervenir des questions de principes. Le vif courant d'impopularité qu'ils auraient dû affronter, à la suite du rétablissement de taxes ressemblant même de fort loin aux anciens droits si violemment exécrés, suffit largement à faire comprendre les raisons de leur détermination. D'ailleurs, même en admettant que les impôts indirects leur aient paru contraires à la règle de l'égalité fiscale, on peut fort bien aujourd'hui, sans aucunement méconnaître cette règle, approuver l'existence de taxes sur la consommation.

Ces taxes réintroduites dès l'an VII dans notre législation, ont toujours été conservées depuis lors sous les divers régimes qui se sont succédés sans que leur maintien ait jamais fait l'objet d'aucune critique au point de vue constitutionnel. Il semble donc difficile de soutenir que la prétendue condamnation portée contre elles par l'Assemblée Constituante ait été reprise dans les textes

1. Stourn, économiste français, 4 août 1894.

postérieurs à 1789 et, notamment, dans la Constitution de 1848.

En tout cas, leur existence est absolument incapable de justifier ou même simplement d'excuser la création d'un impôt progressif comme l'impôt général qui, portant sur une petite minorité de contribuables, — environ 1 million — va jusqu'à prélever sur les plus fortunés d'entre eux 60 % de leur revenu et même 62 %, si à l'impôt général on ajoute la taxe civique instituée par la loi du 4 mars 1926.

SECTION II

L'Impôt général sur le Revenu, impôt personnel établi par voie de déclaration, et le principe de l'égalité fiscale.

Plus encore que les privilèges de droit existant au profit de certaines classes, les privilèges de fait résultant de la très inégale répartition des charges publiques contribuèrent à rendre insupportable la fiscalité de l'ancien Régime.

Le Trésor lui-même n'était pas sans souffrir de cette situation qui rendait impossibles les augmentations d'impôts nécessaires pour couvrir les charges sans cesse croissantes de la Monarchie. Aussi dès la fin du xvii^e siècle, nos rois sentirent la nécessité de modifier les bases défectueuses des impositions. Comprenant l'impossibilité d'apprécier les facultés exactes du contribuable au moyen d'une évaluation forcément arbitraire de l'Administration ou d'une déclaration encore plus sujette à caution des intéressés, ils travaillèrent à rempla-

cer les impôts personnels existants par des impôts réels répartis à l'aide d'un critérium simple et objectif, sans tenir aucun compte de la personne ou des facultés globales du contribuable.

La réforme ainsi commencée sous la Monarchie n'était que très imparfaitement réalisée en 1789, mais dès l'ouverture des Etats Généraux, il apparaissait à tous que ceux-ci sauraient la faire rapidement aboutir.

Effectivement, l'Assemblée Constituante ne tarda pas à élaborer un système de contributions strictement réelles; les éléments de personnalité qui viciaient les anciennes impositions en étaient écartés avec un soin si particulier, qu'il paraît difficile de ne pas considérer la règle de l'égalité fiscale formulée en 1790 comme impliquant une condamnation de l'impôt personnel plus directement visé peut-être — quoique moins explicitement, — que l'impôt progressif dont les méfaits ne s'étaient pas encore fait sentir avant la Révolution.

Pour le montrer, nous pourrions invoquer une déclaration qui, sans émaner de l'Assemblée Constituante elle-même, a été rédigée par son Comité de l'imposition. M. Cochery s'en est servi au Sénat, lorsqu'en 1894¹ il prit part comme Rapporteur général à la discussion du projet d'impôt sur le revenu; il y relève une sévère condamnation des méthodes personnelles et en particulier, de la déclaration au sujet de laquelle le Comité s'exprima de la façon suivante :

« Toutes les fois que l'assiette d'une contribution
« dépend de la déclaration des contribuables, elle est
« payée scrupuleusement par les bons citoyens, mais il

1. M. Cochery, le 11 juillet 1894 au Sénat.

« en est d'autres qui ne craignent pas de s'y soustraire
« par de fausses déclarations; de là résulte généralement
« une inégalité d'autant plus fâcheuse qu'elle surcharge
« les bons et épargne les mauvais ».

Pareille prohibition de la personnalité semble également résulter des textes qui maintes fois au cours du ^{xxi}^e siècle vinrent rappeler le principe de l'égalité devant l'impôt : tous les gouvernements qui se sont alors succédés respectèrent, en effet, les précédents introduits par l'Assemblée Constituante et renoncèrent totalement à l'emploi des contributions personnelles.

Sur ce point, il est vrai, la pratique administrative ne s'est pas toujours strictement conformée aux directives du Pouvoir central, et en maintes petites localités, les répartiteurs chargés d'établir les rôles de la contribution mobilière abandonnèrent le critérium législatif des valeurs locatives pour répartir l'impôt d'après les facultés présumées du contribuable. Ce procédé illégal aurait certainement été condamné par le Conseil d'Etat, si les décisions en faisant application lui avaient été déférées; on ne saurait donc, comme cela a été tenté¹, entirer argument contre l'existence de la règle de la réalité de l'impôt. A cette règle, on a parfois reproché d'être incompatible avec le principe de l'égalité fiscale que seuls pourraient satisfaire des impôts personnels.

Mais cette dernière objection paraît fondée sur des bases trop utopiques pour pouvoir être adoptée. Si théoriquement, les impôts personnels perçus d'après la

1. Voir à ce sujet un avis de la commission de l'impôt sur le revenu du Sénat présenté en 1907 par M. Aimond qui parle de la contribution mobilière déclare « que cet impôt prétendu réel est devenu par la volonté des répartiteurs et même des législateurs un véritable impôt personnel et progressif. »

déclaration des contribuables doivent se proportionner très exactement aux facultés de chacun, ils sont loin en pratique de parvenir à semblable résultat. Plutôt que l'égalité absolue qu'ils essaient en vain de réaliser, il est préférable de rechercher une égalité approximative que des impôts forfaitaires, judicieusement choisis, permettront d'atteindre beaucoup plus facilement.

« Nous ne méconnaissons aucunement les critiques que, du point de vue de l'égalité, l'on a maintes fois adressées aux impôts réels, mais il semble que souvent on en a exagéré la portée.

C'est ainsi que la plus attaquée de nos anciennes impositions, la contribution mobilière, a vu ses défauts sensiblement atténués par la possibilité toujours réservée au contribuable qui s'estimait surchargé, de faire diminuer le montant de sa cote en prenant un logement de valeur locative moindre. Grâce à cette faculté, l'individu surtaxé pouvait en effet être censé consentir au supplément de taxe lui incombant.

Aucun remède analogue n'existe par contre pour corriger les inégalités attachées à l'impôt personnel; celles-ci sont pourtant susceptibles de prendre une importance considérable, une étude rapide de l'impôt général sur le revenu suffira à la montrer.

Aux termes de la législation actuelle, c'est au contribuable à déclarer le montant de ses revenus réels et à fixer par suite le chiffre d'impôt général qui lui incombe.

Les charges fiscales étant généralement assez malaisément supportées, il peut paraître un peu chimérique de confier ainsi aux individus le soin de déterminer leurs impositions et l'on peut à bon droit redouter que seuls quelques gens scrupuleux se montrent sincères

dans leurs déclarations. Une foule de fraudeurs chercheront vraisemblablement, au contraire, à soustraire aux emprises du fisc totalité ou partie de leur fortune, et s'y emploieront avec une activité d'autant plus grande que l'intérêt de leurs dissimulations sera plus considérable.

A ce point de vue, l'établissement d'un impôt progressif doit pousser plus naturellement à la fraude que celui d'un impôt proportionnel, surtout si la progression s'élevant de façon exagérée apparaît comme le prélude d'une véritable confiscation des grosses fortunes au profit de l'Etat.

En ce cas, il est vrai, des pénalités extrêmement rigoureuses seront souvent édictées contre les auteurs de fausses déclarations, mais l'intérêt des fraudes apparaîtra tel, que ces menaces n'arrêteront que des individus particulièrement timorés et qu'un grand nombre d'autres préféreront courir des risques aléatoires, plutôt que de sacrifier irrémédiablement leur fortune.

Il n'est pas jusqu'aux partisans les plus déterminés de l'impôt sur le revenu à qui la déclaration ne soit apparue comme un instrument d'évaluation des plus fragiles et des plus insuffisants, et dès les premières discussions relatives à l'impôt général, le législateur marqua son intention d'attribuer à l'Administration des Contributions directes le moyen de corriger les absences ou les insuffisances constatées de déclaration, à l'aide de la *taxation d'office*.

Depuis 1914, les pouvoirs des contrôleurs des contributions en ce sens, ont été considérablement augmentés : il a fallu d'abord leur accorder des droits d'investigation considérables et tolérer une intrusion

de plus en plus grande de leur part dans les affaires des particuliers.

Plus récemment, on a dû reconnaître à l'administration le droit de taxer d'office, sauf justification de leur part, les contribuables dont les dépenses dépassent visiblement le revenu déclaré. Cette mesure marque un retour à la pratique des signes extérieurs utilisée au *xix^e* siècle, avec cette différence appréciable toutefois, que dans notre ancien système, les signes clairement désignés par le législateur ne laissaient aucune place à l'arbitraire des agents de l'Administration, qui peut aujourd'hui s'exercer librement.

D'ailleurs, quels que soient les pouvoirs donnés à l'Administration pour rechercher les fausses déclarations et y remédier, il est fort douteux que l'on parvienne jamais à établir une égalité simplement approximative entre les contribuables.

Sans discréditer en rien le corps des contrôleurs des Contributions directes, on peut d'abord redouter que certains de ses membres se laissant corrompre par les contribuables, ne consentent à fermer les yeux sur les insuffisances de leurs déclarations.

Mais, c'est là une hypothèse qui doit rester exceptionnelle si le recrutement des contrôleurs est assuré dans des conditions satisfaisantes; par contre, on peut appréhender à fort bon droit que ces fonctionnaires d'un ordre assez modeste, ne se laissent impressionner par des personnages occupant une situation importante et ne renoncent en pratique à vérifier leurs déclarations; en particulier, à notre époque où la politique tient une place exagérée dans la vie nationale, on est passablement fondé à craindre que la taxation d'office ne de-

vienne un moyen d'action utilisé exclusivement contre les mauvais électeurs.

C'est l'idée qu'exprima au Sénat M. Boivin-Champeaux¹, reprenant une phrase extraite d'un discours politique dans lequel M. Ribot, après avoir fait l'éloge des contrôleurs des contributions, s'était écrié : «... Mais
« vous n'empêcherez pas qu'on se demande surtout s'ils
« ont l'indépendance nécessaire, si les influences po-
« litiques qui dépravent et corrompent tout dans ce
« pays, ne s'exerceront pas sur eux, le jour où ils seront
« chargés de peser les fortunes et de supputer les re-
« venus ».

D'ailleurs, même en supposant aux agents chargés de vérifier les déclarations un état d'esprit intègre et presque héroïque, on ne peut encore espérer une égale répartition de l'impôt général sur le revenu.

Le nombre des assujettis est si grand, les opérations à faire pour vérifier les déclarations sont si minutieuses et si délicates, que fatalement le contrôleur doit s'en tenir à rechercher les dissimulations importantes dont la découverte procurant de grosses ressources au fisc, suffira largement à couvrir tous les frais engagés pour la vérification; il se bornera donc généralement à contrôler les grosses déclarations et renoncera à poursuivre les multiples fraudes auxquelles se livrent les petits contribuables et qui, peu importantes individuellement, finissent, lorsqu'elles sont renouvelées un grand nombre de fois, par frustrer l'Etat de sommes considérables.

Ainsi, dans l'impôt général, il existe un véritable privilège de fait en faveur des petits contribuables qui

1. Boivin-Champeaux au Sénat le 2 juillet 1914.

fortement exonérés déjà par le mécanisme progressif de l'impôt, peuvent se livrer sans gros danger à maintes dissimulations.

Ce privilège est encore accru par la loi qui réprime plus sévèrement les fraudes provenant des gros assujettis que celles tentées par les petits.

Au cas d'insuffisance constatée de déclaration, le contribuable est en effet, aux termes de la législation actuelle, tenu d'acquitter, en sus de l'impôt auquel il a tenté de se soustraire, une majoration égale à cinq fois le montant de cet impôt. Par suite du tarif progressif, la surtaxe ainsi encourue sera, pour une même somme dissimulée, d'autant plus importante que le contribuable aura des revenus plus considérables. C'est ainsi par exemple, que si deux individus jouissant respectivement de 500.000 et de 50.000 francs de rente ont omis dans leurs déclarations une même somme de 25.000 fr. le premier, relativement sincère, puisqu'il a déclaré la plus grande partie de ses revenus, se verra imposer une majoration de 75.000 francs; tandis que le second, coupable d'avoir dissimulé la moitié de ses ressources, n'encourra qu'une surtaxe de 9.400 francs.

Nous nous sommes contentés jusqu'ici d'examiner les causes théoriques des inégalités auxquelles peut prêter l'impôt général sur le revenu, sans envisager aucunement l'importance pratique de ces inégalités qu'il est impossible d'évaluer exactement, mais dont on peut néanmoins apprécier approximativement l'étendue.

Chaque année des statistiques sont publiées par les soins de l'Administration, qui indiquent la répartition des revenus français telle qu'elle ressort des déclara-

tions pour l'impôt général; leur lecture fournit maintes occasions d'étonnement aux économistes qu'une étude directe des réalités a conduit le plus souvent à se faire une image bien différente de la fortune française.

C'est ainsi que l'examen de la statistique publiée au début de 1926 sur le rendement de l'impôt général sur le revenu en 1924, a permis diverses constatations dont la presse n'a pas tardé à s'emparer¹. On peut d'abord s'étonner, étant données la dépréciation de notre monnaie et la hausse consécutive de tous les salaires, du faible nombre des contribuables déclarant un revenu supérieur à 7.000 francs. Alors que les salaires de l'ouvrier se montent couramment à 30 ou 40 francs par jour, 1.233.827 citoyens seulement ont été atteints en 1925 par l'impôt général. Il est vrai, que du revenu réel il y a lieu de déduire un certain nombre d'abattements pour charges de mariage et de famille, mais il semble cependant, que bon nombre d'ouvriers exemptés en fait, touchent un salaire supérieur au revenu imposable, d'autant plus que l'impôt sur le revenu étant un impôt familial, il y a lieu d'ajouter au traitement du père, les gains de la mère et des enfants mineurs de 18 ans, qui souvent viennent grossir d'une manière appréciable les revenus familiaux.

Il ressort aussi de la statistique que nous reproduisons, que le nombre de gros revenus déclarés est très vraisemblablement de beaucoup inférieur à ce qu'il devrait être en réalité. En 1925, 364 contribuables seulement ont été taxés pour un revenu supérieur à

1. Notamment *Le Matin*, 13 janvier 1926, *L'Action Française*, 14 janvier 1926,

1 million, ce qui permet à M. Maurras d'écrire dans *L'Action française*¹ :

«... Ces 364 citoyens sont probablement des héros; « il est, en effet, plus que vraisemblable qu'il existe au « moins 364 autres citoyens de même envergure finan- « cière qui, par ruse ou par force, intimidation ou fa- « veur, s'arrangent pour soustraire leur petit million « annuel à l'appareil du fisc. Et c'est évidemment une « iniquité, la pire des iniquités, celle qui souffle le « mauvais exemple, qui encourage la fraude et le vol. « Nos lois fiscales semblent faites pour un pays de gran- « des fortunes et d'innombrables petites misères, aussi « semblable que possible à l'Angleterre, mais aussi « différent que possible de notre France. »

Toutes les insuffisances de déclarations, auxquelles nous venons de faire allusion, ne sont pas sans réduire considérablement le rendement de l'impôt général sur le revenu; mais, comme cet impôt est dans l'esprit de nombreux démocrates une taxe essentielle appelée à tenir une place sans cesse croissante dans le budget national, on a été amené à combler ses déficits de productivité par des augmentations successives et considérables des taux en vigueur.

Cette pratique qui tend à faire supporter par les auteurs de déclarations sincères, le fardeau fiscal dont se sont déchargés les fraudeurs, contribue à rendre plus choquantes encore les inégalités et à justifier pleinement l'épithète d'« impôt des poires, » donnée à l'impôt sur le revenu par un notoire parlementaire qui, ayant accédé aux hautes situations gouvernementales, n'a pas

cru devoir, comme ministre des Finances, condamner une contribution qu'il avait si sévèrement jugée lorsqu'il était simple député.

Il convient d'ailleurs de remarquer ici que le législateur lui-même a dû reconnaître les insuffisances du système de la déclaration contrôlée administrativement, et recourir pour l'estimation de certains revenus aux vieux principes forfaitaires qui, si vigoureusement attaqués par les partisans de l'impôt personnel, se sont montrés en pratique plus équitables et plus fructueux.

Aux termes de la législation actuelle, le contribuable qui possède des revenus passibles de l'impôt foncier, de l'impôt sur les bénéfices agricoles ou de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, peut en effet déclarer à son choix soit ses revenus réels, soit au contraire ses revenus forfaitaires déterminés à l'aide de critères dont nous n'avons pas ici à apprécier la valeur.

Cette possibilité de fixer forfaitairement les revenus de certaines natures, cependant que les autres doivent être déclarés exactement, peut paraître porter atteinte au principe de l'égalité fiscale. Quant à nous, nous sommes trop adversaires du procédé de la déclaration, pour condamner l'emploi même restreint des méthodes forfaitaires qui, si elles sont judicieusement choisies, permettent de répartir l'impôt d'une façon relativement égale.

Toutefois, il nous faut bien reconnaître qu'étant donné le taux extrêmement élevé atteint par l'impôt général sur le revenu, l'existence du forfait crée une inégalité formidable entre les gros contribuables ; ceux-ci, lorsqu'ils jouissent d'un même revenu global, peuvent être appelés à acquitter un impôt très variable, selon la nature

de leurs facultés. Mais cela étant une conséquence du caractère progressif et démocratique de l'impôt général sur le revenu, il n'y a pas lieu, semble-t-il, d'en conclure à l'abrogation des procédés forfaitaires.

D'ailleurs, si nous préconisons l'utilisation de ces procédés, c'est à la condition qu'ils s'appliquent à la détermination de tous les revenus d'une nature déterminée, quelle qu'en soit l'importance; l'emploi de forfaits réservés aux seuls petits contribuables nous paraît aussi fortement condamnable, du point de vue de l'égalité fiscale, que l'impôt progressif qu'ils sont un moyen détourné d'établir.

A ce point de vue, la proposition démagogique maintes fois déposée au Parlement, de taxer les grands agriculteurs sur leurs bénéfices réels nous paraît devoir être écartée avec un soin particulier.

De même, il nous faut condamner les différences des procédés qui, selon l'importance des entreprises, servent à évaluer les bénéfices commerciaux. Les avantages ainsi accordés aux petits commerçants font perdre au Trésor des sommes considérables sans même profiter au consommateur, et les méfaits de la progressivité de l'impôt général apparaissent assez grands pour qu'il ne semble pas nécessaire de les augmenter encore d'une façon détournée.

RENSEIGNEMENTS STATISTIQUES

tirés du BULLETIN DE STATISTIQUE ET DE LÉGISLATION COMPARÉES de 1924
et relatifs de la répartition de l'impôt sur le revenu perçu en 1923 d'après les revenus de 1922

Importance des revenus	Nombre des Contribuables		Produits total	Montant des sommes imposées
	Inscrits dans les rôles	Taxés d'office		
6.100 à 10.000	310.922	142.309	11.333.500	2.558.769.000
10.010 à 20.000	378.058	93.574	42.514.700	5.427.800.900
20.100 à 30.000	100.514	13.445	33.615.200	2.593.315.600
30.100 à 50.000	65.628	5.728	67.358.000	2.534.173.700
50.100 à 100.000	36.340	2.000	148.696.100	2.602.826.400
100.100 à 200.000	13.934	499	221.604.906	1.919.775.700
200.100 à 300.000	3.282	124	144.195.400	783.160.000
300.100 à 500.000	1.904	46	178.366.100	727.712.000
500.100 à 1.000.000	756	16	175.239.700	510.551.900
Plus d'un million	227	7	313.277.500	653.747.300
Totaux	911.565	257.748	1.336.201.100	20.311.832.500

RENSEIGNEMENTS STATISTIQUES

Relatifs à la répartition de l'impôt général sur le revenu (perçu en 1924 d'après les revenus de 1923)

Importance des revenus	Nombre de contribuables :		REVENUS	IMPOT
	inscrits dans les rôles	Taxés d'office		
7.100 à 10.000	248.652	46.387	2.064.087.000	15.381.200
10.000 à 20.000	529.588	38.235	7.597.366.000	68.740.300
20.000 à 30.000	168.883	5.319	4.120.314.000	58.586.000
30.000 à 50.000	105.019	2.146	3.987.056.300	110.238.200
50.000 à 100.000	57.815	640	3.963.277.400	243.161.500
100.000 à 200.000	20.817	123	2.848.938.300	377.533.100
200.000 à 300.000	5.327	34	1.288.844.000	262.494.100
300.000 à 500.000	3.124	9	1.178.293.900	337.025.100
500.000 à 1.000.000	1.287	3	846.851.800	334.440.300
Au-dessus de un million	363	1	794.451.900	435.540.300
Totaux	1.140.875	92.897	28.689.382.600	2.243.140.100

CHAPITRE III

Les principes généraux de l'individualisme

Après avoir établi l'incompatibilité de l'impôt général sur le revenu avec les règles spécialement posées en matière financière par l'Assemblée Constituante, il peut être intéressant d'envisager rapidement la situation de cet impôt par rapport aux principes généraux de l'individualisme proclamés, eux aussi, en 1789.

Nous nous sommes étendus assez longuement sur l'égalité devant l'impôt qui n'est qu'une application aux matières fiscales du principe général d'égalité, pour n'avoir pas à considérer maintenant ce dernier principe. Aussi, nous bornerons-nous à rechercher dans notre étude les atteintes que l'impôt général sur le revenu a pu porter tant à la propriété qu'à la liberté individuelle.

«... Dans l'impôt progressif, il n'est pas vrai que le « droit de propriété soit tel que tout citoyen ait la faculté de jouir et de disposer à son gré de ses biens, de ses revenus, du fruit de son travail et de son industrie » a écrit Jollivet¹ en 1793.

A cette critique qui porte naturellement contre l'impôt général sur le revenu, on a maintes fois répondu

1. Jollivet, *De l'impôt progressif*.

que l'impôt, étant de par sa nature un prélèvement effectué d'autorité sur les revenus des particuliers, constitue toujours une restriction au droit de propriété qui n'est pas davantage violé par l'instauration d'une taxe progressive que par l'établissement d'un droit simplement proportionnel.

Mais ce sophisme, d'une logique en apparence imperturbable, néglige trop les réalités pratiques pour qu'il puisse lui être attribué une importance exagérée. Sans aller jusqu'à soutenir avec Jollivet que tout impôt progressif constitue nécessairement une négation du droit de propriété, on doit souligner la facilité avec laquelle la progressivité risque de dégénérer en un instrument de confiscation des gros revenus et d'opérer une véritable expropriation des contribuables les plus riches.

Si aucun critère mathématique ne permet de fixer le moment exact à partir duquel commence la violation des droits de propriété, le bon sens ne fait pas tellement défaut dans notre pays qu'on ne puisse l'appeler à résoudre cette question délicate; d'ailleurs, les faits sont parfois si éloquents qu'il n'est pas toujours besoin d'une grande clairvoyance pour les interpréter et que seuls des esprits insensés ou de mauvaise foi peuvent refuser d'en reconnaître les conséquences; c'est ainsi, en particulier, qu'il est difficile de nier le caractère fortement socialisant de notre impôt général qui va jusqu'à prélever 60 % des gros revenus, déjà lourdement atteints cependant par les impôts cédulaires.

Mais le droit de propriété n'est pas seul mis en échec dans l'impôt général. L'obligation imposée aux assujettis de déclarer exactement le montant de leurs ressources porte une sérieuse atteinte à la liberté individuelle.

On objectera, il est vrai, que cette obligation n'apporte aucune restriction au droit pour le contribuable d'utiliser sa fortune comme il lui convient, mais il n'en reste pas moins que la liberté complète suppose, pour un individu, outre la faculté de disposer librement de ses biens, celle de ne rendre aucun compte de l'emploi qu'il en fait.

Cette solution était d'ailleurs conforme aux vues de l'Assemblée Constituante qui, par crainte de porter atteinte à la liberté individuelle, alla jusqu'à repousser complètement le projet d'impôts indirects qui lui était présenté par son Comité des Impositions. Sur ce point, sa solution était trop incompatible avec les nécessités financières pour pouvoir être consacrée indéfiniment et dès l'an VII, le législateur fut amené à faire place à nouveau aux contributions indirectes.

Ce rétablissement doit évidemment conduire à introduire quelques atténuations dans l'interprétation trop stricte donnée primitivement au principe de liberté; mais il ne semble pas de nature à légitimer des restrictions aussi graves que celles qui résultent actuellement de l'impôt général. C'est ce que s'emploie à démontrer M. Stourm dans « *Ses Systèmes Généraux d'Impôts* ».

« ... La vexation de l'impôt sur le revenu, écrit-il¹ revêt une apparence particulièrement insupportable en raison de son caractère intime. Ce n'est plus du tout la même vexation que celle des contributions indirectes, poursuivant, par exemple, les chargements de boissons, les dépôts d'allumettes, les tabacs de contrebande... alors que la matière suspecte est limitée, précise et os-

1. Stourm, *Systèmes généraux d'impôts*, p. 194.

tensible; certains commerces, certaines industries demeurent seuls alors assujettis à la mainmise de la Régie, tandis que la vexation de l'impôt sur le revenu est universelle et intime. »

M. Moreau reprend dans le même sens¹ :

«... Ce n'est point une vexation analogue à celle qui peut résulter des déclarations exigées chez nous, en matière de douane, d'enregistrement ou d'octroi. D'abord, il s'agit là d'actes ou d'opérations expressément définis et limités. D'autre part, la déclaration ne porte, dans ces divers cas, que sur des faits tangibles d'un contrôle immédiat et aisé, n'impliquant aucune inquisition, aucune intrusion du fisc dans la vie intime du contribuable. »

Il souligne ensuite l'étrange contradiction révélée par deux tendances législatives qui se sont manifestées en même temps, depuis le début du ^{xx}e siècle : l'une en faveur de la création des impôts personnels et inquisitoriaux eut son aboutissement dans la loi de 1914 créant l'impôt général sur le revenu; l'autre ayant au contraire pour but la suppression des inquisitions auxquelles donne lieu le recouvrement des contributions indirectes, se traduisit particulièrement dans la loi du 29 décembre 1900 abolissant l'exercice chez les débitants de boissons.

Nous pourrions nous étonner de cette apparente contradiction, s'il ne nous apparaissait que des raisons électorales ont surtout motivé ces décisions législatives, qu'elles parviennent à expliquer d'une manière beaucoup plus satisfaisante que les considérations de principes mises en avant par leurs auteurs.

1. Moreau, *L'impôt global et progressif*, p. 258.

Ainsi, la seule obligation imposée aux assujettis à l'impôt général de déclarer le montant exact de leurs revenus semble bien constituer une violation du principe de la liberté individuelle; cette violation voit elle-même ses effets renforcés par les mesures d'inquisition qui sont indispensables pour permettre le contrôle des déclarations et qui prennent, de jour en jour, une importance plus considérable.

Mais des atteintes beaucoup plus graves sont encore portées à la liberté par l'impôt général. Son mécanisme extrêmement progressif aboutit en pratique à interdire aux gros contribuables l'exercice de certains genres d'activité, et leur rend à peu près impossible toute participation à une entreprise industrielle ou commerciale de quelque importance, soit comme propriétaire unique, soit comme associé responsable indéfiniment. Dans ces deux cas en effet, les sommes mises en réserve pour les besoins de l'entreprise, sont considérées par l'Administration comme des bénéfices acquis rentrant dans le revenu global du contribuable et à ce titre, assujetties à l'impôt général.

Cette pratique déplorable nuit fortement à la bonne marche des industries et par là-même à la prospérité économique du pays; elle aboutit à faire taxer lourdement des sommes qui doivent être le plus souvent considérées comme des bénéfices futurs et incertains et qui parfois constituent de véritables amortissements, correspondant soit à des pertes futures presque inévitables, soit même à des pertes réellement subies que les usages administratifs interdisent de compter intégralement dans les dépenses de l'entreprise, bien que, par suite de la dépréciation de notre monnaie, elles soient

susceptibles de prendre actuellement une importance considérable.

De nos jours en effet, l'Administration des contributions directes autorise seulement les industriels à opérer les amortissements de leur matériel d'après le prix d'acquisition; elle refuse de prendre en considération la valeur de remplacement qui, souvent très supérieure, est la plus intéressante à considérer dans les budgets industriels.

En résumé, il apparaît que les principes généraux de l'individualisme proclamés en 1789 ne sont pas plus conciliables avec notre impôt général sur le revenu que les règles spécialement financières posées par l'Assemblée Constituante. On est justement fondé à se demander quelle évolution mystérieuse les partisans de notre système fiscal ont fait subir aux mots de *Liberté*, de *Propriété* et de *Egalité* pour pouvoir se proclamer indéfectiblement attachés aux idées que ces termes représentent. Il est vrai que la *Fraternité*, encore évoquée aujourd'hui sur le fronton de nos monuments publics, semble avoir perdu, elle aussi, son sens primitif, puisqu'il fut sérieusement question au Parlement d'ouvrir un régime d'odieuse délation, en établissant la publicité des rôles de l'impôt général comme correctif aux insuffisances de déclaration.

DEUXIÈME PARTIE

CHAPITRE QUATRIÈME

Les principes de 1789 dans la constitution actuelle de la France.

Il ne suffit pas pour pouvoir proclamer illégitime notre impôt général sur le revenu, de démontrer son incompatibilité avec les principes posés en 1789. Il faut encore examiner la force obligatoire des principes ainsi méconnus par la fiscalité moderne et savoir si de nos jours encore ils peuvent être considérés comme s'imposant au législateur.

C'est à la solution de cette question extrêmement débattue que nous consacrerons la deuxième partie de notre thèse.

Par règles constitutionnelles, nous désignerons ici des règles dont le respect s'impose juridiquement au Parlement et qui viennent limiter dans une certaine mesure son pouvoir de législation.

L'existence en France de semblables règles paraît indiscutablement prouvée par ce fait que les lois constitutionnelles de 1875 prévoient une procédure spéciale pour leur révision : Cependant, durant ces dernières

années, on a pu constater une tendance à exagérer les pouvoirs du Parlement et à soutenir, au nom du principe de la souveraineté nationale, qu'aucune limite juridique ne pouvait lui être imposée.

C'est à notre avis une erreur; le principe actuel de la souveraineté nationale n'est nullement incompatible avec l'existence de règles qui viennent restreindre simplement les pouvoirs du Parlement.

Sans diminuer en rien ses propres prérogatives, la nation peut parfaitement, en déléguant au Parlement ses pouvoirs législatifs, lui imposer certaines bornes et confier à d'autres organes de son choix, le soin de modifier les lois essentielles qu'elle juge insuffisamment garanties par les conditions ordinaires de fonctionnement du régime parlementaire; lui refuser ce droit, c'est restreindre étrangement la notion de souveraineté nationale et la confondre avec le principe en quelque sorte opposé de la souveraineté parlementaire.

Affirmer l'existence de lois constitutionnelles, ce n'est pas préjuger de la réalité d'un droit naturel intangible, extérieur à l'Etat et qui s'impose à lui. Les lois constitutionnelles ne sont pas en effet des lois intangibles; ce sont des lois soumises à un régime de garanties spéciales, en vertu duquel elles sont soustraites aux surprises et à l'incohérence des discussions parlementaires pour relever d'un pouvoir d'ordre plus élevé : le pouvoir constituant.

Il n'est pas utile, pour reconnaître leur existence, de proclamer qu'un droit et une justice supérieurs planent en dehors et au-dessus de l'Etat. Personnellement convaincus de la réalité d'un ordre naturel obligatoire,

nous croyons nécessaire de faire ressortir la différence considérable qui sépare la notion strictement morale de Droit naturel, de la notion purement juridique de loi constitutionnelle, une distinction insuffisante de ces principes de nature différente risquant, parfois, d'entraîner à des erreurs les commentateurs de la Constitution.

S'il paraît difficile de nier en France l'existence de lois constitutionnelles, la controverse commence dès qu'il s'agit de préciser quels sont les lois et les principes auxquels il convient de reconnaître ce caractère supérieur : c'est que, au contraire des constitutions antérieures, les trois lois de 1875, bases de notre système politique et gouvernemental, se sont bornées à organiser les pouvoirs publics sans faire aucun rappel des principes supérieurs qui doivent s'imposer au législateur.

Aussi, de nombreuses discussions ont été amorcées pour savoir s'il n'y a pas lieu de ranger sur le terrain constitutionnel, à côté des dispositions de 1875, un certain nombre de principes qui, proclamés dans la Déclaration des Droits de 1789 et garantis par presque toutes les constitutions du XIX^e siècle, se sont manifestement imposés — au moins dans la pratique — aux membres de l'Assemblée nationale.

Faut-il interpréter strictement les lois constitutionnelles de 1875 et dénier toute valeur juridique supérieure aux déclarations de droits révolutionnaires, quitte à les considérer peut-être comme des principes de sagesse politique essentiellement favorables à la prospérité et à la bonne marche de l'Etat ?

Ne peut-on, au contraire, prétendre que les Constituants de 1875, en bornant leur rôle à donner au pays

des institutions politiques et gouvernementales, n'ont pas entendu affirmer la toute-puissance de l'Etat, mais ont voulu placer, en dehors de la Constitution, à l'abri des révolutions politiques toujours possibles — elles ont été nombreuses au xix^e siècle — les principes de 1789 qui après avoir survécu — on pourrait dire présidé — à toutes les crises politiques du xix^e siècle, apparaissent à beaucoup comme une sorte de dogme, de droit objectif absolument indiscutable.

N'est-ce pas le sens de cette parole que M. Lepère prononça à l'Assemblée Nationale au cours de la discussion sur la Constitution¹ : «... Nous avons édicté une « série de dispositions constitutionnelles sans nous at-
« tacher à faire des promulgations de principes, pas plus
« qu'à formuler des déclarations philosophiques... Nos
« principes sont connus : ce sont les principes de 1789
« que tous les gouvernements ont reconnus jusqu'à
« celui-là même qui devait les violer de la façon la plus
« scandaleuse... »

M. Esmein s'appuie sur ce texte contemporain de nos lois constitutionnelles pour déclarer que le législateur de 1875 n'a pas entendu entourer les principes de 1789 de toutes les garanties accordées aux institutions alors en cours d'élaboration. Mais il ne nous semble pas que, malgré la grande autorité du savant professeur, nous devions nous ranger à son avis.

M. Lepère, dans son discours, proteste en effet de l'attachement que lui et ses collègues professent à l'égard des Droits de l'homme; il va jusqu'à déclarer scandaleuse leur violation. Sil ne juge pas nécessaire

1. Séance du 1^{er} février 1875, *Annales de l'Assemblée Nationale*, t. 36, p. 649.

de les rappeler dans un préambule à la Constitution, n'est-ce pas qu'il les considère comme des règles d'ordre supérieur si souvent proclamées, que nul ne pourra prétendre les ignorer, et que, seul, un gouvernement sciemment résolu à les violer — en ce cas, un texte constitutionnel ne l'en empêchera pas — pourra agir en les méconnaissant ?

D'ailleurs, ne peut-on, en cette étude psychologique des Constituants de 1875, faire un appel légitime au père de la République en France, M. Wallon?... Au cours d'une discussion sénatoriale sur la liberté d'enseignement, le 10 décembre 1901, M. Wallon s'exprimait de la façon suivante :

«... La liberté de l'enseignement n'est pas édictée par « la Constitution de 1875, mais le suffrage universel « est-il édicté par cette Constitution ? Non, il est édicté « par la Constitution de 1848 : la liberté de l'enseigne- « ment y est au même titre. Si donc, votre proposition « envoyée aux bureaux en revenait sous forme de pro- « position de loi, elle ne pourrait être accueillie que par « cette déclaration : la question préalable. »

Il proclamait ainsi de façon formelle que, en dehors des lois de 1875, il existe un certain nombre de dispositions ayant encore aujourd'hui le caractère constitutionnel.

Nous nous sommes bornés, jusqu'ici, à examiner les conceptions des membres de l'Assemblée nationale mais quelque valeur que l'on puisse attribuer à leur opinion pour la solution du problème qui nous occupe, il faut encore étudier le point de vue proprement juridique et, tout d'abord, la nature juridique des règles constitutionnelles.

Les règles constitutionnelles sont, avons-nous dit au début de ce chapitre, des règles qui, s'imposant juridiquement au Parlement, viennent limiter son pouvoir de législation.

Au premier plan parmi elles, il faut évidemment placer les lois constitutionnelles qui, comme toutes les lois, sont édictées et promulguées de façon expresse, mais ceci par un pouvoir constituant doté d'attributions plus larges que le législateur ordinaire.

Mais à côté de ces lois écrites n'y a-t-il pas lieu de faire place à la coutume constitutionnelle ?

Telle est l'opinion de M. Hauriou qui déclarant pouvoir ranger la Déclaration des Droits de 1789 dans la législation écrite, admet cependant qu'elle fait partie de la Constitution coutumière. M. Hauriou affirme l'existence d'un « ordre individualiste », c'est-à-dire, d'un ensemble de principes et de conceptions qui sont à la base de tous les gouvernements modernes. Ces principes, qu'ils soient écrits ou simplement coutumiers, forment « la superlégalité constitutionnelle » et s'imposent au législateur qui, juridiquement — et non pas simplement politiquement —, est obligé de s'y conformer. S'il existe dans l'Etat une autorité capable d'annuler les actes inconstitutionnels, cette autorité peut et doit intervenir en cas de violation d'un principe coutumier aussi bien que d'un principe écrit de la « superlégalité ».

Cette thèse offre le grand avantage de limiter les pouvoirs du législateur que l'on a souvent tendance à exagérer aujourd'hui, mais elle présente le gros inconvénient de ne pas poser des directives très claires ni très sûres.

La coutume, chose sans doute respectable comme toutes les traditions, est en général trop mal définie, pour que son interprétation ne prête pas à maints abus; elle n'est pas *une* et son expression varie suivant ses commentateurs. La subtilité des juristes leur permet d'utiliser dans des sens si différents des textes, à première vue pourtant bien clairs et bien précis, que l'on peut à bon droit redouter la diversité des commentaires qu'ils fourniront de principes aussi variés et aussi vagues que les principes coutumiers.

Il n'est pas superflu de préciser un peu en matière constitutionnelle, surtout — et c'est là chose fort utile en pratique — lorsqu'une autorité judiciaire a le pouvoir d'apprécier la constitutionnalité des lois.

A ce point de vue, le système instauré aux Etats-Unis montre bien les inconvénients qui peuvent résulter de l'incertitude des coutumes constitutionnelles. Déjà les textes écrits et particulièrement le 14^e amendement, sur lequel se basent un certain nombre d'arrêts d'inconstitutionnalité, prêtent par suite de leur imprécision, à des interprétations élastiques; mais c'est en général sur la coutume constitutionnelle que s'appuient les décisions les plus critiquées des juges américains. Parfois, ils ont été jusqu'à condamner certaines lois comme contraires à la morale publique, et c'est là une conséquence presque fatale de l'importance donnée par eux aux règles coutumières. Peut-on en effet supposer raisonnablement que la coutume permette d'édicter une législation immorale?

Or, cette confusion du Droit et de la Morale n'est pas toujours très heureuse. Si le rêve de tout législateur doit être de créer un Droit en harmonie avec la morale,

il ne peut être de les confondre, car leurs sphères d'application ne sont pas les mêmes. Le Droit se propose un but purement objectif : la bonne organisation de la Société; sa sanction relève naturellement d'un juge humain. La Morale au contraire est essentiellement subjective : elle vise à la perfection de l'individu et embrasse un domaine infiniment trop vaste et trop délicat pour que les violations qui lui sont portées puissent être de la compétence de nos tribunaux.

M. Hauriou s'est si bien rendu compte des dangers inhérents à sa doctrine qu'il a été amené à en restreindre la portée en affirmant qu'on ne peut annuler une loi inconstitutionnelle eu égard à « la super-légalité non écrite », que si elle supprime totalement une liberté.

C'est là une interprétation d'un caractère trop subtil et trop peu logique pour pouvoir être adoptée. Force nous est donc de refuser le caractère constitutionnel à des coutumes dont il peut être, au point de vue politique, désastreux ou simplement inopportun de s'écarter, mais qui ne restent jamais que des précédents, quelle que puisse être leur haute importance pratique. Aussi admettrons-nous que seules présentent la force constitutionnelle, les lois écrites qu'un pouvoir constituant en aura doté spécialement.

Il y a eu en France depuis 1789, un grand nombre de ces lois. Pour rechercher celles qui sont encore aujourd'hui en vigueur, il est indispensable de traiter rapidement de l'abrogation de la Constitution.

Tout comme les autres lois, enseigne M. Esmein¹,

1. Esmein, *Droit constitutionnel*.

la loi constitutionnelle ne peut être abrogée que par une décision formelle ou, au moins, implicite de l'autorité compétente pour l'édicter; la désuétude n'en est jamais une cause d'abrogation; cependant, et sa thèse est ici reprise par M. Jèze¹, il est traditionnellement admis, en France, qu'une révolution triomphante — que ce soit d'ailleurs, une insurrection populaire ou un coup d'état — entraîne immédiatement la chute de toute la constitution antérieure qui perd sa force de plein droit.

A cette règle ainsi formulée, ses auteurs apportent quelques restrictions; pour satisfaire au grand principe de la continuité de l'Etat, ils admettent que les lois ordinaires ne sont pas abolies par la Révolution, et ajoutent même que les dispositions constitutionnelles qui n'ont pas trait à l'organisation des pouvoirs publics, mais au Droit Civil ou Administratif, demeurent toujours mais avec une moindre force, le seul fait de la Révolution triomphante en opérant la déconstitutionnalisation et les laissant subsister seulement comme lois ordinaires

Cette doctrine arrive, en pratique, à des résultats assez acceptables. Comme elle, nous proclamerons volontiers qu'il est indispensable de satisfaire au principe de la continuité de l'Etat, mais nous essaierons d'y parvenir en utilisant une voie un peu moins dangereuse.

Il nous semble d'abord difficile d'admettre avec M. Esmein que toutes les dispositions constitutionnelles étant abolies, les lois ordinaires puissent subsister. La loi ordinaire ne tire-t-elle pas sa force de la constitution qui détermine le pouvoir compétent pour faire œuvre législative et parfois même lui fixe des limites

1. Jèze, *Cours de droit public*, 1923-24.

qu'il ne peut dépasser?... L'abolition totale de la Constitution devrait entraîner logiquement la disparition non moins complète de toute la législation existante, et M. Esmein s'en est bien rendu compte, puisque c'est comme une dérogation à son principe qu'il a présenté la survivance des lois ordinaires.

Enfin, il nous paraît surtout que les auteurs de cette théorie, trop préoccupés d'aboutir à une solution de principe, n'ont pas toujours tenu un compte assez grand des réalités; ils ont été amenés dans leurs conclusions, à reconnaître aux événements souvent très variés et très différents que l'on désigne sous le nom de coup d'Etat et Révolution, des effets abrogeurs identiques. Il y a là, nous semble-t-il, une conception un peu simpliste qui peut, dans certains cas, conduire à des conséquences bizarres et illogiques.

Souvent, comme en 1830 où la crise fut déchaînée par les fameuses Ordonnances, une révolution n'est pas tant dirigée contre le Gouvernement qu'elle vise seulement accessoirement à renverser que contre certaines dispositions législatives ou réglementaires qu'il a prises. En ce cas, si la révolte vient à triompher, le principe de M. Esmein conduira à un résultat quelque peu paradoxal qui peut se traduire de la façon suivante : abolition complète et de plein droit d'une constitution qui contient la plupart du temps des règles que les révolutionnaires ne songeaient nullement à supprimer; et qui parfois même garantit certaines libertés dont la méconnaissance par le gouvernement a servi de prétexte à l'agitation révolutionnaire; au contraire, survivance, tant qu'un pouvoir régulièrement constitué ne les aura pas explicitement abrogées, des dispositions simple-

ment législatives ou réglementaires qui ont engendré le mouvement d'insurrection.

Il est encore d'autres circonstances où il semble difficile d'appliquer la théorie de M. Esmein. Si très souvent, la révolution renversant complètement le pouvoir existant, aboutit à l'abrogation de toutes les lois constitutionnelles relatives à l'organisation politique, il y a cependant quelques cas dans l'Histoire, où tout l'ordre gouvernemental n'ayant pas été bouleversé, on peut affirmer avec vraisemblance qu'une partie seule de ces lois a succombé : lorsque la révolution, ou plus exactement peut-être le coup d'Etat est dirigée par un organe constitué contre un autre organe de même ordre, il semble en effet difficile d'admettre que les règles constitutionnelles relatives à l'organisation et à la protection du corps victorieux ont disparu par le seul fait de sa victoire.

C'est ainsi que le coup d'Etat de l'an VIII, approuvé peut-être un peu malgré eux par le Conseil des Cinq-Cents et le Conseil des Anciens, a seulement abouti à la disparition du Directoire et a laissé subsister les deux Assemblées. Sans doute, la nouvelle Constitution a remanié fortement l'organisation des Conseils, mais elle n'a pas, ce faisant, élaboré un état de choses entièrement nouveau, mais simplement modifié une situation existante.

En 1814, après avoir voté la déposition de l'Empereur, le Sénat constitutionnel prit un soin si particulier de rappeler le maintien de ses privilèges que l'on pût dire, avec quelque raison, qu'il avait élaboré non une constitution politique, mais « une Constitution de rente ».

Ainsi, la théorie de M. Esmein, formulée d'une façon

trop absolue, risque de conduire à de graves exagérations dont on pourrait éviter la plupart en reconnaissant que, si la Révolution triomphante entraîne la chute de toutes les dispositions qu'elle a combattues (que ces dispositions soient d'ordre constitutionnel ou simplement d'ordre législatif ou réglementaire), elle limite là sa force abrogatrice et laisse subsister avec leur ancienne valeur tous les autres principes.

En particulier, lorsqu'une Révolution présente un caractère presque exclusivement politique — ce fût toujours le cas au ^{xix}^e siècle, sauf peut-être en 1848 — elle ne porte aucune atteinte aux dispositions constitutionnelles qui, sous le régime précédent, avaient trait à la reconnaissance et à la garantie des droits individuels. Il est inutile au point de vue purement juridique — cela peut au contraire, présenter des avantages politiques — que la nouvelle Constitution en fasse le rappel; par le seul fait qu'il n'en est pas parlé, elles demeurent toujours en vigueur.

Les lois constitutionnelles n'étant pas intangibles, les nouveaux Constituants sont d'ailleurs entièrement libres d'abroger totalement ou partiellement les anciennes dispositions. A défaut de stipulations expresses de leur part, il faut même, semble-t-il, admettre une abrogation implicite et reconnaître que, lorsque la Constitution nouvelle traite de façon différente certaines parties déjà visées dans la constitution antérieure, il y a lieu de s'en tenir, pour ces parties, à la rédaction la plus récente et de considérer les autres comme abolies : c'est ainsi qu'une Déclaration de droits nous paraît annuler, sauf stipulation contraire de sa part, toutes celles qui l'ont précédée.

La Révolution de 1870 ayant présenté un caractère exclusivement politique et étant dirigée seulement contre le régime impérial, la théorie de l'abrogation constitutionnelle que nous avons essayé de dégager, nous conduira à admettre que toutes les dispositions qui, en 1870, présentaient le caractère constitutionnel et étaient relatives non à l'organisation politique, mais à la sauvegarde des droits individuels, au Droit Civil et au Droit Administratif, valent encore aujourd'hui comme règles constitutionnelles, au même titre que les lois de 1875 qui par leur silence en ont consacré l'existence.

Il ne nous reste plus maintenant qu'à déterminer quelles peuvent être ces dispositions?... C'est, aux termes de notre théorie, dans la Constitution de 1848, qu'il convient d'aller les chercher.

Cette Constitution débutant en effet par une énumération des droits et libertés garantis aux citoyens, a dû faire tomber toutes les déclarations de droits antérieures et créer un nouveau régime de droits individuels que les constitutions impériales de 1852 et de 1870 ont laissé implicitement subsister, puisqu'elles ne contiennent guère que des dispositions relatives à l'organisation politique.

Cependant, certains auteurs affirment avec M. Duguit, que « c'est dans la Déclaration des Droits de 1789, « et non dans le préambule de 1848, que se trouvent « énoncés les principes qui forment aujourd'hui la base « de notre Droit constitutionnel ».

A l'appui de leur thèse, ils invoquent une disposition qui, édictée dans la constitution du 14 janvier 1852 et reprise dans le sénatus-consulte du 21 mai 1870, est ainsi libellée : « La Constitution reconnaît, confirme et

« garantit les grands principes proclamés en 1789 et qui
« sont la base du Droit public français ».

Malgré les premières apparences, il ne nous semble pas qu'il faille nous rallier à cette théorie. Le texte de 1852 ne vise pas la Déclaration des Droits de 1789, mais tend, simplement, à donner une garantie supplémentaire aux principes proclamés dans la Constitution de 1848. Ces principes, les seuls existants en 1852, sont bien alors « la base du Droit public des Français ». D'autre part, ils sont en si parfait accord avec ceux posés au début de la Révolution française, que l'on peut, sans aucune exagération, faire remonter leur origine à 1789.

En tout cas, il ne convient pas d'exagérer la différence qui règne entre la Déclaration de 1789 et le Préambule de 1848 — leurs termes sont presque identiques — et le fait d'adopter l'un ou l'autre comme textes constitutionnels entraînera d'assez faibles divergences de vues.

La Constitution de 1848 élaborée après les douloureuses mais instructives expériences révolutionnaires qui ont montré, sur certains points, l'insuffisance et le caractère utopique des principes de 1789, entreprend le rappel de ces principes d'une façon peut-être plus pratique et un peu moins philosophique que la Déclaration des Droits de l'homme. Il paraît donc préférable de s'en tenir à elle avec cette restriction que, pour comprendre la saine portée des textes de 1848, il est indispensable d'en rechercher l'origine et la signification dans la Déclaration de 1789, sans omettre d'examiner, toutefois, les modifications qu'une pratique plus que cinquantenaire a conduit à y apporter.

Toutefois, nous sommes donc amenés à reconnaître la force constitutionnelle, aux principes qui nous ont servi

à combattre l'impôt général sur le revenu avant de déclarer l'inconstitutionnalité de cet impôt, il nous faut encore étudier une objection qui formulée par M. Esmein, a été laissée de côté jusqu'ici, bien qu'elle soit de nature à ruiner complètement notre thèse, si nous ne parvenons à l'écarter.

Nous avons, dans toute notre étude reconnu aux principes posés par les Déclarations de Droits ou par le Préambule de 1848, le caractère de loi obligatoire. Or, s'il faut en croire notre savant contradicteur, ces textes sont simplement des exposés de doctrine philosophique et ne deviennent des articles constitutionnels réellement obligatoires que lorsqu'une clause formelle de la Constitution en garantit le respect :

« Les déclarations de droits émanent de corps possédant une autorité légale et même souveraine d'Assemblée Constituante, mais ce ne sont pas des articles de lois précis et exécutoires : ce sont simplement des déclarations de principes¹. »

Contre cette opinion nous ferons remarquer, avec M. Duguit², qu'il est peu vraisemblable que les Constituants de 1789 et de 1848, pénétrés de cette idée qu'ils représentent la Souveraineté nationale, aient pu avoir la pensée de formuler une déclaration philosophique sans aucune portée juridique et non point une loi obligatoire. C'était au contraire pour eux la Charte fondamentale, et nul argument ne le démontre mieux que le préambule même de la Déclaration des Droits de 1789 qui affirme avec force l'obligation imposée au législateur de respecter constamment le texte de la Déclaration.

1. Esmein, *Droit constitutionnel*, 4^e édition, p. 492.

2. Duguit, *Droit constitutionnel*.

« Les représentants du peuple français ont résolu de
« rétablir dans une Déclaration solennelle les droits
« inaliénables, imprescriptibles et sacrés de l'homme,
« afin que cette déclaration constamment présente à
« tous les membres du Corps social leur rappelle sans
« cesse leurs Droits et leurs Devoirs et que les actes du
« Pouvoir législatif et ceux du Pouvoir exécutif pouvant
« être à chaque instant comparés avec le but de toute
« institution politique, en soient plus respectés, afin
« que les réclamations des citoyens fondées sur des
« principes simples et incontestables tournent toujours
« au maintien de la Déclaration et au bonheur de tous. »

D'ailleurs, M. Esmein reconnaît lui-même que les principes contenus dans les déclarations prennent une véritable force obligatoire, lorsqu'ils sont garantis par la Constitution. Or en 1791, mention spéciale fut faite dans la constitution de la plupart des principes proclamés dans la Déclaration des Droits. De même, c'est dans les premiers articles de la Constitution et non dans une Déclaration de Droits distincte, que l'Assemblée nationale de 1848 a fait le rappel des droits individuels.

Il ne nous semble donc pas qu'il y ait lieu de nous arrêter devant l'objection de M. Esmein, et nous reconnaitrons que sont encore, aujourd'hui, juridiquement obligatoires pour le législateur tous les principes proclamés en 1848.

L'existence de textes clairs et limitatifs nous paraît suffisante pour écarter les dangers qui peuvent résulter de la trop grande imprécision des coutumes constitutionnelles de M. Hauriou. Toutefois, étant donnée la manière très générale dont sont formulés les principes, il faudra avec soin éviter de les interpréter d'une façon trop

rigide et trop absolue; il n'y aura pas lieu cependant de les écarter.

Les abus inhérents au doctrinalisme se rencontrent dans tous les ordres d'idées; ils ne paraissent pas assez graves pour nécessiter l'abandon autrement dangereux de tout principe directeur.

TROISIEME PARTIE

CHAPITRE CINQUIEME

Les sanctions de la constitutionnalité des lois en France

Ce n'est pas tout que d'imposer dans une constitution certaines bornes à la puissance du Parlement il faut encore, si l'on veut rendre cette limitation vraiment efficace, l'entourer de sanctions appropriées qui empêcheront préventivement le législateur de s'aventurer dans la voie interdite et sauront même le renfermer à nouveau dans son propre domaine, au cas où abusant de ses pouvoirs, il en aurait franchi les limites.

Ces sanctions, d'après la plupart des auteurs, sont de trois natures différentes : les unes politiques sont mises en œuvre par des organes politiques; d'autres judiciaires sont exercées par les tribunaux; enfin, les dernières dites « individuelles » consistent dans le Droit pour les particuliers de refuser l'obéissance aux lois inconstitutionnelles et de s'insurger contre l'autorité qui veut les imposer.

Pratiquement, il nous semble difficile de distinguer la sanction individuelle de la sanction judiciaire à laquelle elle est liée très étroitement et sans laquelle elle ne peut s'exercer; l'individu qui refusera l'obéissance à une loi inconstitutionnelle sera en effet traduit pour

rébellion devant les tribunaux, et là deux solutions peuvent être envisagées : ou le juge s'estimera compétent pour trancher la question de constitutionnalité et acquittera l'inculpé, s'il considère que celui-ci a agi dans la limite de ses droits, auquel cas la sanction individuelle s'effacera devant la sanction judiciaire; ou au contraire, le tribunal se déclarera incompétent pour examiner la constitutionnalité et condamnera l'individu pour rébellion : la sanction individuelle se verra alors réduite à néant par le défaut de sanction judiciaire.

Les sanctions politiques de la constitutionnalité des lois se ramènent, actuellement en France, à trois qui sont énumérées dans la plupart des ouvrages de Droit Constitutionnel et peuvent s'énoncer ainsi :

— Le Droit pour le Président de chaque assemblée d'écarter la discussion des propositions inconstitutionnelles et de poser la question préalable;

— Le droit pour le Président de la République de requérir des Chambres une deuxième délibération qui ne peut être refusée. Ce droit, dont en pratique il n'est jamais fait usage, n'est pas réservé aux seules questions d'inconstitutionnalité, le Président de la République pouvant toujours en user lorsqu'il estime simplement indésirable un texte voté par les deux assemblées;

— La sanction électorale, très illusoire, donne aux électeurs le Droit de ne pas réélire un député ayant voté une loi inconstitutionnelle; mais ils ont aussi le droit de ne pas nommer de représentants qui refusent de voter des mesures inconstitutionnelles.

L'étude des sanctions judiciaires est infiniment plus

intéressante¹. En France, aucun texte ne reconnaît expressément au juge le pouvoir d'apprécier la constitutionnalité des lois.

Personnellement convaincu que l'obligation imposée au législateur de respecter la Constitution ne saurait être qu'illusoire sans un droit d'intervention des tribunaux, nous nous garderons de discuter la question très controversée des avantages et inconvénients du contrôle judiciaire et nous nous contenterons d'étudier le problème assez épineux de l'existence d'un tel contrôle dans notre législation actuelle.

Le premier argument invoqué contre l'intervention des tribunaux est le principe de la séparation des pouvoirs : permettre au juge de vérifier la constitutionnalité des lois, c'est, a-t-on dit parfois, l'élever à la pre-

1. La question de la sanction judiciaire de la constitutionnalité des lois vient de faire récemment l'objet de plusieurs études et dans un article de la revue politique et parlementaire du 10 décembre 1925 publié sous le titre « les limites de pouvoir législatif », M. Berthélemy s'est prononcé en sa faveur. Le doyen de la Faculté de Paris estime « déraisonnable de dire qu'en refusant d'appliquer une loi ordinaire en contradiction avec une loi constitutionnelle on viole le texte de 1791 » et admet parfaitement l'exception d'inconstitutionnalité. Mais il en limite à dessein l'emploi en refusant de considérer comme constitutionnels des textes autres que les lois de 1875.

Dans un article un peu postérieur sur « la constitutionnalité des lois et le droit public français » paru dans la même revue M. Larnaude s'élève contre cette manière de voir. Il affirme que les textes de 1791 et l'article 127 du Code pénal interdisent actuellement aux tribunaux d'apprécier la constitutionnalité des lois et justifie cette situation qu'il estime extrêmement heureuse au point de vue politique, en s'appuyant sur la haute autorité de Sieyès qui le 18 thermidor an III, se prononça à la Convention sur la question de l'intervention judiciaire « Qui allez-vous nommer pour recevoir la plainte contre les infractions à la Constitution ? Qui pourra expliquer la loi ? La magistrature civile vous paraîtrait-elle pouvoir remplir une aussi haute mission ? Pensez au sage décret par lequel vous avez interdit aux juges de citer devant eux les administrateurs pour raison de leurs fonctions ; à plus forte raison, vous ne leur accorderez pas la puissance de citer devant eux les premiers corps politiques de l'Etat ».

mière place dans l'Etat et mettre sous sa domination tyrannique les deux autres autorités. A l'appui de leur thèse, les partisans de cette opinion donnent volontiers en exemple le régime des Etats-Unis où, s'il faut en croire M. Lambert¹, les juges exercent une véritable tyrannie gouvernementale.

Cette objection nous paraît devoir être facilement réfutée. Donner au juge le droit de vérifier la constitutionnalité des lois, ce n'est pas le mettre en haut de la hiérarchie politique, au-dessus du législateur; c'est simplement proclamer et assurer en pratique la supériorité de la loi constitutionnelle sur la loi ordinaire, la subordination du Pouvoir législatif au pouvoir constituant.

L'exemple américain ne nous semble pas très heureusement choisi. Nous reconnaissons volontiers qu'aux Etats-Unis certaines interventions des tribunaux ont pu justement paraître abusives et contraires aux droits du législateur, mais il faut se garder d'en exagérer la portée et les conséquences désastreuses.

Les abus relevés par M. Lambert se réfèrent presque tous à la législation sociale fort peu développée aux Etats-Unis par suite de l'opposition des Cours. Or, malgré ce défaut de législation, peu d'Etats sont dans une situation sociale aussi saine que la Grande république américaine, pourtant fort menacée il y a cinquante ans.

D'ailleurs, les vices signalés par M. Lambert n'ont pas leur origine dans le simple contrôle de la constitutionnalité, mais dans certaines prérogatives d'ordre lé-

¹. Lambert, *Le gouvernement des juges*,

gislatif ou exécutif qu'il n'a jamais été question de concéder aux Tribunaux français et qui peuvent justement paraître en contradiction avec le principe de la séparation des pouvoirs.

Deux institutions, inconnues dans notre pays, tendent en effet à accroître considérablement, en dehors du domaine purement judiciaire, l'autorité du juge américain.

Par suite de l'importance excessive attachée au « cas jugé », le jugement rendu dans une espèce particulière par un tribunal fait la loi de ce tribunal et de toutes les juridictions qui en dépendent. Dans toutes les affaires analogues, ils sont désormais obligés de s'en tenir à la solution une fois adoptée, à moins toutefois qu'une Cour supérieure ne vienne leur imposer sa manière de voir en statuant en sens différent. Aussi le refus par un tribunal d'ordre un peu élevé, d'appliquer une loi inconstitutionnelle opère en quelque sorte l'annulation de cette loi.

Cette annulation voit elle-même ses effets renforcés par la pratique de l'injunction », pouvoir reconnu au juge américain de donner aux administrateurs des ordres obligatoires dans tout le ressort du tribunal.

De semblables empiètements ne semblent pas à craindre des tribunaux français, qui se montrent, en général si respectueux des limites de leur compétence qu'il est plutôt d'usage, aujourd'hui, de blâmer leur extrême réserve et leur très grande timidité à l'égard du Gouvernement, que de flétrir leurs abus de pouvoir.

Pourtant, s'ils désiraient manifester une certaine indépendance dans cette voie, ne pourraient-ils pas faire usage de la faculté qui leur est expressément reconnue

d'apprécier la légalité des règlements administratifs? C'est là, vis-à-vis du pouvoir exécutif, un pouvoir très voisin de celui que nous voudrions leur voir reconnaître vis-à-vis du législateur, et personne ne peut contester qu'ils en font une application très modérée parfaitement compatible avec la séparation des pouvoirs. Celle-ci ne nous paraîtrait pas davantage menacée par le droit accordé aux tribunaux de contrôler la constitutionnalité des lois.

Aussi, nous empresserions-nous de leur reconnaître cette faculté si des arguments de texte ne nous étaient alors opposés.

Depuis longtemps, il a été affirmé que le Décret du 16-24 août 1790, la Constitution de 1791 et l'article 127 du Code pénal viennent condamner tous les essais faits pour reconnaître au juge le droit d'écarter les lois qu'il estime inconstitutionnelles.

Il ne nous paraît pas nécessaire de contester, comme cela a été tenté maintes fois, l'existence actuelle de ces textes, dont la portée semble toute autre que celle qu'on leur donne en les présentant comme un obstacle à l'intervention des tribunaux en matière d'appréciation de constitutionnalité.

Pour bien comprendre la but visé par le législateur révolutionnaire en les édictant, il convient de se reporter à l'histoire de l'Ancien Régime et d'examiner rapidement certaines pratiques abusives des Parlements.

Maintes fois, surtout à la fin du xviii^e siècle, les cours souveraines avaient usurpé un pouvoir législatif qui ne leur appartenait pas, en rendant sous forme d'« Arrêts de Règlements » de véritables lois et surtout en refusant d'enregistrer et d'appliquer les édits royaux,

pour s'en tenir à leur ancienne jurisprudence; en particulier, elles avaient fait une opposition systématique à toutes les mesures réformatrices que la monarchie, en parfait accord avec l'opinion publique, avait tenté de faire aboutir à la veille de 1789. Ce sont uniquement ces abus que visaient à réprimer les textes de 1790 et de 1791 et plus tard l'article 127 du Code pénal, qui sanctionne de la façon suivante les interdictions précédemment portées :

«... Seront coupables de forfaiture et punis de la dégradation civique les juges, les procureurs généraux, du Roi ou leurs substituts, et les officiers de police qui se seront immiscés dans l'exercice du Pouvoir législatif, soit par des règlements contenant des dispositions législatives, soit en arrêtant ou suspendant l'exécution d'une ou de plusieurs lois, soit en délibérant sur le point de savoir si les lois seront publiées ou exécutées. »

Ce texte qui mentionne expressément parmi les actes *interdits* au juge les anciennes pratiques des Parlements, ne fait nullement obstacle à notre avis au contrôle de la constitutionnalité des lois qui n'avait jamais existé sous l'ancien régime par suite du défaut de constitution proprement dite.

Il semble en effet difficile de reconnaître le caractère constitutionnel aux « lois fondamentales » dont l'existence était admise avant la Révolution et dont le respect s'imposait à la Monarchie. Ces lois mal déterminées paraissent plutôt appartenir à l'ordre moral qu'à l'ordre juridique. Le Roi, souverain absolu dont les pouvoirs ne connaissaient aucune limite, pouvait en droit les transgresser, mais cette violation constituait un man-

quement très grave à ses devoirs d'état et par suite une faute contre la loi morale.

Malgré tout, de nombreux auteurs ont cru pouvoir interpréter l'article 127 du Code pénal comme une condamnation du contrôle judiciaire de la constitutionnalité des lois, qui doit aboutir en pratique à suspendre l'exécution des lois inconstitutionnelles.

Leur thèse a été vigoureusement combattue par M. Gidel¹ qui s'est attaché à montrer qu'étant donnée la hiérarchie existante entre les lois constitutionnelles et les lois ordinaires, il n'y a de loi au sens juridique du mot, que lorsque le législateur s'est maintenu dans les limites qui lui sont assignées par la Constitution. A-t-il franchi ces bornes et abusé de ses pouvoirs? Il n'y a plus dans son œuvre qu'une loi formelle à laquelle il n'y a pas lieu de reconnaître les prérogatives attachées à la véritable loi, notamment la force obligatoire qui la caractérise.

Dans le même sens des arguments excellents ont été donnés par M. Leblanc², qui a su faire ressortir les solutions abusives qu'une interprétation trop étendue de l'article 127 du Code pénal risque d'entraîner rapidement. Le fait qu'une loi est rendue en contradiction avec la Constitution crée un véritable conflit de lois. Or, ce n'est pas là le seul cas de conflit qui se présente en pratique. Souvent deux lois ordinaires sont en contradiction sur certains points : faudra-t-il en ce cas, interdire au juge de rendre un arrêt qui fatalement devra « suspendre l'exécution d'une loi » au profit d'une autre? Ce n'est pas heureusement la solution adoptée

1. M. Gidel à son cours, 1924-1925.

2. Thèse Leblanc, Paris.

en pratique : *traditionnellement*, en effet, on a reconnu au juge le droit de trancher les conflits de lois ordinaires; il n'y a pas davantage de motif pour lui refuser celui de résoudre le conflit d'une loi ordinaire et d'une loi constitutionnelle.

S'il n'existe aucun argument d'ordre législatif pour refuser aux tribunaux le pouvoir d'apprécier la constitutionnalité des lois, il faut bien reconnaître que la pratique jurisprudentielle est résolument orientée dans le sens de l'interdiction, et il paraît douteux que si une disposition spéciale ne vient pas donner au juge le pouvoir d'écarter les lois inconstitutionnelles, celui-ci abandonne de lui-même des précédents solidement établis. Des auteurs signalent, il est vrai, une évolution de la jurisprudence dans le sens d'une plus grande indépendance vis-à-vis du Parlement et indiquent à l'appui de leur thèse un certain nombre d'arrêts du Tribunal des conflits, du Conseil d'Etat et de la Cour de Cassation, qu'il convient d'examiner rapidement.

1) *Jurisprudence du Tribunal des conflits.*

Il nous paraît difficile de faire intervenir, en notre matière, l'arrêt Pelletier¹ de 1873 : cet arrêt ne contient pas, en effet la moindre allusion à l'inconstitutionnalité du Décret-loi du 19 septembre 1870, abrogeant l'article 75 de la Constitution de l'an VIII, mais s'est borné à en interpréter la portée dans un sens qu'il est permis de juger un peu trop restrictif.

Dans cette affaire, le Tribunal des conflits a, par-

1. Pelletier D. (1874-3-5).

faitement reconnu l'abrogation de la garantie des fonctionnaires, mais il en a limité les conséquences à la suppression de l'autorisation préalable, estimant que le Décret-loi de 1870 n'ayant aucunement visé le principe de la séparation des pouvoirs, ne devait en rien modifier les privilèges résultant d'une interprétation — d'ailleurs exagérée — de ce principe.

2) *Jurisprudence du Conseil d'Etat.*

Dans l'affaire *Delarue* (D. 1902, 3, 87), le Conseil d'Etat a repoussé par défaut d'examen un argument d'inconstitutionnalité invoqué par le requérant, et a montré ainsi qu'il ne se reconnaissait pas le droit d'apprécier la constitutionnalité des lois; depuis 1909, il se serait, s'il faut en croire M. Hauriou, résolument engagé dans la voie opposée.

C'est dans les affaires *Winkel et Rosier* (D. 1909, 3, 145) qu'il aurait pris, pour la première fois cette attitude qu'il conserva ensuite dans un certain nombre d'arrêts intervenus sur l'interprétation de l'article 65 de la loi d'avril 1905 relatif à « l'obligation imposée à l'Administration de communiquer leur dossier aux fonctionnaires, avant de prendre contre eux une mesure disciplinaire ».

Le Conseil d'Etat ayant refusé d'appliquer cet article 65 pour annuler des révocations de fonctionnaires consécutives à des grèves dans les services publics, M. Hauriou a cru pouvoir affirmer que la haute juridiction administrative a été conduite à cette solution contraire à la loi par ce fait qu'elle a jugé l'article 65 incompatible avec la règle constitutionnelle de continuité

des services publics. L'arrêt ne faisant aucune allusion à cette prétendue règle constitutionnelle, il nous semble préférable, et c'est d'ailleurs la solution adoptée par M. Jèze, de dire que c'est par suite d'une interprétation très large de la loi de 1905 et des intentions du législateur que le Conseil d'Etat a jugé cette loi inapplicable dans l'espèce qui s'offrait à lui.

D'interprétation plus délicate nous paraît l'arrêt Heyriès du 28 juin 1918¹.

Le Décret du 10 septembre 1914 qui suspendit pendant la guerre l'application aux *fonctionnaires civils* l'article 65 de la loi de 1905 auquel nous venons de faire allusion ne fut pas, par suite d'un simple oubli matériel, soumis à la ratification législative. C'est en invoquant ce défaut de ratification que le sieur Heyriès, dessinateur militaire révoqué sans avoir eu communication de son dossier, se pourvut en Conseil d'Etat. Il vit sa demande rejetée, le Conseil, par interprétation de la loi constitutionnelle du 25 février 1875, ayant estimé que « ... le Président de la République placé à la tête de « l'Administration française et chargé de veiller à l'exécution des lois » peut valablement pendant la guerre édicter les mesures indispensables à la marche des services publics et, notamment, suspendre l'exécution des lois.

Plusieurs auteurs, en particulier, M. Leblanc², virent dans cet arrêt, la proclamation et l'utilisation par le Conseil d'Etat de son droit de vérifier la constitutionnalité des lois; ils estimèrent que si le Conseil avait re-

1. Heyriès, 28 juin 1918. Lebon 1918, page 351.

2. Leblanc, thèse Paris.

jeté l'application de l'article 65, c'est qu'il l'avait jugé inconstitutionnel en temps de guerre.

C'est là une opinion qui nous paraît fortement discutable : il semble d'abord peu vraisemblable qu'une même loi puisse être constitutionnelle en temps de paix et inconstitutionnelle en temps de guerre ; mais surtout, le motif d'inconstitutionnalité ne paraît avoir été aucunement retenu, ni même examiné par le Conseil d'Etat.

La Haute Juridiction s'est basée sur la Constitution pour déterminer les pouvoirs du Président et lui reconnaître en temps de crise nationale des moyens d'action exorbitants, notamment celui de suspendre l'exécution des lois, ce qui, aux termes de l'arrêt, reviendrait encore « à veiller à leur exécution ». Elle n'a jamais examiné le problème de la constitutionnalité de la loi de 1905 et, si elle a été amenée à refuser l'application de l'article 65, c'est uniquement qu'elle a jugé cet article valablement suspendu par le décret de 1914 et non qu'elle l'a trouvé contraire à la constitution. Dans cette dernière hypothèse en effet, l'existence du décret aurait été absolument inutile pour écarter l'article 65 qui, devenu inconstitutionnel par le seul fait de la guerre, aurait cessé de plein droit de s'appliquer, sans qu'il fût besoin d'aucune intervention du Gouvernement.

Or dans l'affaire Heyriès, comme dans les affaires analogues qu'il eut ensuite à examiner, le Conseil d'Etat s'est appuyé avant tout sur l'existence et la validité constitutionnelle du Décret de 1914 pour motiver son arrêt, dont les considérants ont été ainsi libellés :

« ...Considérant que le Président de la République
« n'a fait qu'user des pouvoirs qu'il tient de la loi constitutionnelle du 25 février 1875 et qu'ainsi la décision
« du ministre de la Guerre n'est pas entachée d'excès
« de pouvoir... »

Dans toutes ces affaires, le Conseil d'Etat s'est contenté d'apprécier la validité constitutionnelle du décret de 1914 et a fait ainsi une simple application du pouvoir qui lui est depuis longtemps reconnu, d'apprécier la légalité des actes administratifs qui doivent respecter la loi constitutionnelle au même titre et sous les mêmes sanctions que la loi ordinaire.

C'est donc à tort que l'on a pu invoquer l'arrêt Heyriès en notre matière; comme les autres arrêts étudiés précédemment, il semble complètement étranger à la question du contrôle de la constitutionnalité des lois.

D'ailleurs, il convient de remarquer que, dans toutes les affaires où le Conseil d'Etat a écarté l'application d'une loi, il a agi pour justifier un acte administratif en apparence abusif et s'est toujours constitué le défenseur du Gouvernement. Il peut donc paraître extrêmement douteux que s'il venait jamais à reconnaître un caractère constitutionnel à la règle de l'égalité fiscale, il ose se dresser contre le Parlement et le Gouvernement, en condamnant l'impôt général sur le revenu.

3) *Jurisprudence des tribunaux judiciaires.*

Dans la jurisprudence de la Cour de Cassation, on trouve un certain nombre d'arrêts proclamant de façon expresse l'incompétence des tribunaux en matière de constitutionnalité des lois.

Le plus ancien en date est celui du 18 fructidor an V¹, par lequel le Tribunal de Cassation cassa un jugement du

1. Arrêt du 18 fructidor, an V. Dalloz, *Répertoire alphabétique de législation*, t. XXX, p. 196, note 1.

Tribunal correctionnel de la Dyle pour ce motif qu'ayant écarté l'application d'une loi qu'il jugeait contraire à la Constitution, il avait agi en dehors de ses attributions.

Sous l'empire de la Constitution de l'an VIII, un Sénat conservateur était chargé de veiller au respect de la Constitution et d'annuler les décisions inconstitutionnelles qui lui étaient déférées par le Tribunal; aussi, la Cour de Cassation refusant tout droit d'intervention aux Tribunaux, reconnut par un arrêt du 1^{er} floréal an X, que : «... au Sénat conservateur, *seul*, appartient le devoir de juger les actes du Corps législatif et du Gouvernement qui lui sont déférés par le Tribunal » pour cause d'inconstitutionnalité ».

Le défaut du Sénat conservateur dans les institutions monarchiques de 1815 et de 1830 n'empêcha d'ailleurs pas la Cour de Cassation de déclarer les tribunaux judiciaires inaptes à juger de la constitutionnalité des lois.

Dans l'affaire *Le National*¹, en 1833, elle motiva, en effet son arrêt de la façon suivante :

« ...Attendu que la loi du 8 octobre, délibérée et promulguée dans les formes constitutionnelles prescrites par la Charte, fait la Charte des tribunaux et ne peut être attaquée, devant eux, pour cause d'inconstitutionnalité ».

Elle repoussa ainsi formellement le contrôle de la constitutionnalité interne de la loi et déclara qu'il ne rentrait pas dans ses attributions de vérifier la conformité au fond de la loi et de la Constitution. Par contre, elle laissa supposer, et c'est la solution admise par presque toute la doctrine sauf peut-être par M. Carré de

1. *Le National*, S. (1833, 1, 357).

Malberg, que les tribunaux sont juges de la constitutionnalité externe de la loi et peuvent refuser l'application d'un texte qui n'a pas été délibéré dans les formes prévues par la Constitution.

La même attitude fut conservée par la Cour de Cassation dans les affaires : *Le Charivari*¹, 1833 et *Villette*², en 1834.

En 1838, la cour d'appel d'Orléans³ ayant refusé d'appliquer l'article 291 du Code pénal qu'elle jugea inconstitutionnel, la cour de cassation fut saisie : sans trancher la question de principe, elle examina au contraire les textes incriminés et conclut à leur application, la cour d'Orléans ayant mal interprété les textes constitutionnels.

Dans deux arrêts de 1851, Gauthier⁴ et Gent⁵, elle conserva une attitude analogue, si bien que M. Gidel et M. Leblanc croient possible d'affirmer qu'elle a reconnu implicitement le droit pour les tribunaux judiciaires d'examiner la question de constitutionnalité des lois.

Cette conclusion nous semble toutefois un peu prématurée. Dans tous ces arrêts, la Cour de cassation, sans se prononcer sur le moyen de constitutionnalité, examina bien la conformité des textes attaqués avec la Constitution, mais toujours elle aboutit à reconnaître leur parfaite légitimité; elle vint ainsi prêter son appui au législateur en justifiant son attitude dans des cas où elle pouvait paraître douteuse. Si les textes lui étaient

1. *Le Charivari*, D. (1833, 1, 231).

2. *Villette*, D. (1834, 1, 73).

3. *Doyne et Lemaire*, D. (1838, 1, 154).

4. *Gauthier*, D. (1855, 1, 145).

5. *Gent*, S. (1851, 1, 338).

apparus contraires à la Constitution, peut-être aurait-elle hésité à se montrer aussi audacieuse et se serait-elle appuyé sur un motif d'incompétence qu'elle jugea inutile et même nuisible d'invoquer dans les espèces particulières qui lui étaient présentées, le seul fait de refuser l'examen de conformité d'une loi avec la Constitution pouvant paraître à beaucoup comme une présomption d'inconstitutionnalité de nature à jeter un certain discrédit sur le législateur.

La Restauration de l'Empire en 1852, ayant amené l'établissement d'un Sénat conservateur, doté de pouvoirs beaucoup plus larges que son devancier et transformé en 1870 en une seconde Chambre législative, la Cour de cassation adopta à nouveau dans un arrêt du 24 février 1855 l'attitude qu'elle avait prise sous la Constitution de l'an VIII en reconnaissant le Sénat comme seul juge de la constitutionnalité des lois. On a prétendu que, dans la suite, elle aurait abandonné cette position. Dans un arrêt Alliot¹, de 1863, elle s'est en effet exprimée de la façon suivante :

« ...Attendu, d'ailleurs, que le principe de l'article 2 » du Code Napoléon n'est point, dans l'état actuel de » la législation, une règle constitutionnelle dont la violation doit faire annuler de plein droit la loi ou le » règlement auquel le vice de rétroactivité pourrait » être reproché... »

laissant ainsi supposer que les dispositions inconstitutionnelles, tombant de plein droit, ne s'imposent aucunement aux tribunaux. Mais cette considération, tout à fait étrangère au litige Alliot dans lequel aucune

1. Alliot, D. 1843, 1, 401.

question de constitutionnalité n'était posée (le point de savoir si un décret *était* ou *non* conforme à l'article 2 du Code civil sur la non-rétroactivité des lois, était seul discuté) ne nous paraît pas très probante pour notre sujet, et comme M. Gidel, nous croyons devoir l'écarter ainsi d'ailleurs qu'un argument plus récent tiré d'un arrêt « Tribunal de Baugé » de 1879¹.

Dans cette affaire la Cour de cassation a cassé un jugement du tribunal de Baugé pour ce motif que dans ses considérants, il paraissait jeter un blâme sur la conduite du législateur et constituait ainsi une violation du principe de la séparation des pouvoirs.

Il ne nous reste plus maintenant à examiner qu'une série d'arrêts relatifs à l'application de la loi du 1^{er} juillet 1901 sur le contrat d'association et les congrégations. Le plus célèbre, l'arrêt Nonaux du 23 octobre 1903² est le premier rendu sur cette question; nous nous bornerons à son examen, les autres se contentant de reproduire intégralement ses considérants.

Aux termes de l'article 18 de la loi de 1901, les congrégations *non autorisées* avaient trois mois pour faire régulariser leur situation. Un projet de loi en leur faveur ayant été repoussé en bloc par la Chambre, celles qui avaient fait leur demande d'autorisation se virent en conséquence notifier un refus qu'elles attaquèrent comme intervenant en violation des règles constitutionnelles établies pour la confection des lois. Le pourvoi basé sur ce fait que la Chambre avait procédé de façon indirecte en écartant le projet du gouvernement au lieu de voter formellement le refus d'autorisation

1. Tribunal de Baugé, D. 1879-1-278.

2. Nonaux, D. 1904, 1, 419.

fut rejeté par la Cour de Cassation qui estima parfaitement régulière les dissolutions prononcées.

Cet arrêt ne paraît pas avoir grand rapport avec le problème qui nous occupe; pourtant, dans sa thèse, M. Leblanc a cru pouvoir en déduire que la Cour, ne s'étant pas déclarée incompétente pour examiner la constitutionnalité des lois, avait par son seul silence admis le droit pour les tribunaux judiciaires d'apprécier cette constitutionnalité. Avec M. Gidel, nous estimons cette solution extrêmement aventurée et nous tenons en ce cas à faire remarquer que dans l'espèce considérée la seule question posée était relative à la constitutionnalité formelle de la loi; or, nous l'avons déjà dit, la plupart des auteurs approuvant avec raison la solution exprimée sur ce point par la Cour de Cassation en 1833 dans l'affaire du *National*, reconnaissent en ce cas, la compétence des tribunaux.

4) *Conclusion sur la sanction judiciaire.*

Ainsi, si aucun texte ne vient formellement interdire aux tribunaux d'apprécier la constitutionnalité des lois, la tradition judiciaire de la Cour de Cassation, comme celle du Conseil d'Etat, ne semblent pas reconnaître au juge le droit d'écarter les lois qu'il estime quant au fond contraires à la Constitution. Sans doute, les arrêts faisant valoir formellement cette solution sont déjà anciens, mais ceux qu'on indique généralement comme manifestant un certain revirement ne nous paraissent ni suffisamment décisifs, ni suffisamment probants pour permettre d'affirmer que nos Hautes Juridictions

ont entendu renoncer à leurs pratiques antérieures et que le cas échéant, elles consentiraient à refuser l'application d'un texte inconstitutionnel.

A supposer d'ailleurs, qu'elle s'engagent dans cette voie nouvelle, il est peu vraisemblable qu'elles fassent application comme textes constitutionnels d'au^e textes autres que les lois de 1875. L'existence dans la Constitution actuelle, de principes autres que ceux contenus dans ces lois, est en effet trop sujette à discussion pour qu'il en puisse être tenu compte par les tribunaux. Dans les conditions actuelles, une intervention judiciaire écartant une loi contraire aux principes posés en 1789 ou en 1848 apparaîtrait à beaucoup comme un scandaleux abus de pouvoir véritablement révolutionnaire. Aussi, bien qu'admettant la parfaite correction juridique de semblables décisions des tribunaux, nous croyons qu'il faudrait, peut-être, les déplorer au point de vue politique, estimant qu'elles seraient de nature à jeter un certain discrédit sur les juges qui les auraient prononcées.

CONCLUSION

Pour conclure, il apparaît que l'impôt général sur le revenu introduit dans notre législation fiscale en 1914 n'est pas de toutes nos impositions la plus à l'abri des critiques.

D'un médiocre rendement financier eu égard à l'importance globale de notre budget, il se présente comme un instrument de démoralisation des contribuables qui, pour échapper à son redoutable fardeau, sont incités à de multiples fraudes. A l'heure actuelle, il constitue un obstacle au relèvement de notre pays par la prime qu'il fournit à l'exportation des capitaux et par les entraves qu'il apporte à la production de la richesse.

Mais ce sont là griefs politiques, donc essentiellement discutables. Autrement impressionnants sont les arguments que l'on peut développer contre l'impôt général, lorsqu'on l'examine à la lumière des principes qui nous régissent ou plutôt devraient nous régir actuellement.

Il apparaît alors comme un manifeste abus de pouvoir du législateur qui pour satisfaire des intérêts purement électoraux, n'a pas hésité à renverser les bornes qui depuis 1789 ont toujours limité sa puissance.

Impôt progressif, il est contraire à la règle de la proportionnalité de l'impôt, hors de laquelle tout n'est qu'incertitude dans la politique fiscale, et qui seule « garantit les contribuables contre le danger de tout arbitraire dans la taxation »¹.

1. Perreau, Cours d'Économie politique, tome II, n° 795.

Impôt personnel, il marque un abandon du principe de réalité seul capable d'établir une égalité approximative entre les contribuables.

Impôt de confiscation, il aboutit à la suppression du droit de propriété que les Jacobins eux-mêmes avaient proclamé en 1793 « inviolable et sacré ».

Impôt inquisitorial enfin, il méconnaît la liberté individuelle puisqu'il nécessite une intrusion incessante du fisc dans les affaires les plus intimes des particuliers.

Si l'impôt général sur le revenu apparaît ainsi contraire aux règles constitutionnelles qui nous gouvernent actuellement, il semble douteux que sa suppression puisse être envisagée dans les conditions présentes.

Il est peu probable en effet que le pouvoir judiciaire ose jamais briser les chaînes qu'il s'est forgé lui-même, en s'élevant contre une institution établie illégitimement par le Parlement. Quant au législateur, on peut craindre qu'il ne consente pas à la suppression d'une imposition qui tout en nuisant aux plus graves intérêts du pays, flatte la passion égalitaire de la majorité des électeurs.

Il est donc plus que vraisemblable que tant que subsistera le régime actuel, nous serons assujettis à porter le lourd fardeau d'une imposition pourtant contraire, croyons-nous, à nos lois constitutionnelles les plus fondamentales.

Vu, le Doyen,
H. BERTHÉLEMY

Vu, le Président de la Thèse,
R. JACQUELIN.

Vu et permis d'imprimer :
Le Recteur de l'Académie de Paris,
Pour le Recteur ;
l'Inspecteur de l'Académie,
MAURELLET.

TABLE BIBLIOGRAPHIQUE

Ouvrages généraux à consulter

Allix. — Traité élémentaire de science et de législation financières.

— Les impôts directs.

Bayle-Lamy. — Traité élémentaire de droit administratif.

Duguit. — Les constitutions de la France depuis 1789.

— Traité de droit constitutionnel.

Esmein. — Eléments de droit constitutionnel.

Hauriou. — Précis de droit constitutionnel.

— Précis de droit administratif et de droit public.

Jèze. — Cours de droit public 1923-24,

Lambert. — Le gouvernement des juges.

Leblanc (Jacques). — Du pouvoir des tribunaux d'apprécier en France la constitutionnalité des lois (*thèse Paris*).

Leroy-Beaulieu. — Science des finances.

Lichtenberger. — Le socialisme et la Révolution française.

Marion. — L'impôt sur le revenu au xvii^e siècle.

— Les impôts directs sous l'Ancien Régime.

Moreau. — L'impôt global et progressif sur le revenu.

Perreau. — Cours d'économie politique.

Séligman. — (Traduit par M. Jèze). L'impôt progressif en théorie et en pratique.

Stourm. — Systèmes généraux d'impôts.

— Les finances de l'Ancien Régime et de la Révolution.

TABLE DES MATIÈRES

Introduction	2
--------------------	---

PREMIERE PARTIE

L'impôt général sur le revenu et les principes de 1789.

<i>Chapitre premier.</i> — Le consentement de l'impôt	23
<i>Chapitre II.</i> — Le principe de l'égalité devant l'impôt	29
<i>Chapitre III.</i> — Les principes généraux de l'individualisme	79

DEUXIEME PARTIE

<i>Chapitre IV.</i> — Les principes de 1789 dans la constitution actuelle de la France	85
--	----

TROISIEME PARTIE

<i>Chapitre V.</i> — Les sanctions de la constitutionnalité des lois en France	102
Conclusion	121
Table bibliographique	123

.....
BORDEAUX. -- Imprimerie J. BIÈRE
18, 20, 22, Rue du Peugue. — 1926.
.....

